L'IRPP & l'IS

L'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP)
& l'Impôt sur les Sociétés (IS)

Présentation{TC "Présentation"}

Les revenus des personnes physiques et les bénéfices réalisés par les entreprises sont soumis selon la forme juridique de la personne qui les réalise à :

- l'IRPP (impôt sur le revenu des personnes physiques) lorsque le bénéficiaire du revenu est une personne physique ou lorsque l'entreprise a la forme d'une entreprise individuelle.

- l'Impôt sur les sociétés lorsque l'entreprise a la forme d'une société passible de l'impôt sur les sociétés (notamment les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée et les sociétés anonymes).

Une troisième catégorie d'entreprises est constituée par les sociétés dites fiscalement transparentes : Cette catégorie regroupe notamment les sociétés de personnes (sociétés en nom collectif et sociétés en participation), les sociétés civiles, les groupements d'intérêts économiques et autres organismes soumis fiscalement selon le régime des sociétés de personnes qui ne sont pas soumises elles mêmes à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés, mais ce sont leurs associés qui sont imposés en raison de leurs quotes-parts dans les résultats de la société.

Nous étudierons les règles régissant la détermination de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (chapitre 1), les règles relatives à l'impôt sur la plus-value des particuliers (chapitre 2), les règles régissant les sociétés soumises à l'IS (chapitre 3), les règles propres aux sociétés fiscalement transparentes (chapitre 4), les règles de détermination du résultat fiscal en régime réel (chapitre 5) et les avantages fiscaux relatifs à la détermination du bénéfice imposable (chapitre 6).

Chapitre 1 :
L'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)
(Version 2006)

Aux termes de l'article premier du code de l'IRPP et de l'IS, «l'impôt sur le revenu est dû par toute personne physique, quelle que soit sa situation de famille, au titre de son revenu net global».

L'impôt sur le revenu possède neuf {XE "Caractéristiques_:de l'IRPP_"}caractéristiques :

1) C'est un impôt qui **{**XE "Caractéristiques_:de l'IRPP_:s'applique aux personnes physiques_"**}**s'applique aux personnes physiques.

2) Il s'agit d'un **{**XE "Caractéristiques_:de l'IRPP_:impôt annuel_"**}**impôt annuel.

3) C'est un impôt qui **{**XE "Caractéristiques_:de l'IRPP_:frappe le revenu mondial_"**}**frappe le **{**XE "Revenus_:mondiaux_"**}**revenu mondial pour les personnes physiques résidentes. Il ne frappe que les revenus de source tunisienne pour les personnes physiques non résidentes habituellement en Tunisie.

4) Cet impôt **{**XE "Caractéristiques_:de l'IRPP_:s'applique sur le revenu net global_"**}**s'applique sur le revenu net global du contribuable. Mais, bien que le revenu soit imposé globalement par le regroupement des différentes catégories de revenus, chaque catégorie de revenu peut avoir ses propres règles de détermination.

Le total des revenus catégoriels duquel sont déduits les déficits catégoriels représente le revenu brut. Du revenu brut, il est déduit un certain nombre de charges limitativement définies par la loi, dites déductions communes, pour obtenir le revenu net global imposable.

5) L'impôt sur le revenu est un **{**XE "Caractéristiques_:de l'IRPP_:impôt progressif_"**}**impôt progressif. Il comporte des taux par tranche de revenu de telle sorte que plus le revenu est élevé, plus le taux d'imposition est fort avec un taux maximum de 35% du revenu imposable 1.

6) L'impôt sur le revenu est un **{**XE "Caractéristiques_:de l'IRPP_:impôt strictement personnel_"**}**impôt strictement personnel. Ainsi, la femme mariée est imposée de façon séparée de son mari. De même, les enfants mineurs peuvent, à la demande du chef de famille, être imposés de façon séparée pour les revenus qu'ils réalisent, quelle qu'en soit la nature (Article 5 dernier paragraphe du code de l'IRPP et de l'IS).

7) L'impôt sur le revenu est un **{**XE "Caractéristiques_:de l'IRPP_:impôt déclaratif_"**}**impôt déclaratif. Il est liquidé au vue d'une déclaration annuelle souscrite par le contribuable et soumise au droit de contrôle de l'administration. Néanmoins, dans une large mesure, il est recouvré par voie de retenues à la source opérées sur les salaires ou le chiffre d'affaires lors du paiement par l'employeur ou le client.

8) La détermination de l'impôt sur le revenu est régie par différentes modalités qui peuvent résulter de régimes spéciaux telles que l'évaluation du revenu selon les signes extérieurs de richesse ou de l'accroissement des richesses ou encore l'imposition de la plus-value immobilière ou de la plus-value mobilière.

9) Certains revenus sont expressément ou implicitement exonérés d'impôt sur le revenu ou soumis à une retenue à la source libératoire. Ils doivent, néanmoins, faire l'objet d'une mention dans la déclaration annuelle des revenus.

Section 1. Les personnes imposables et les personnes exonérées{TC "Section 1. Les personnes imposables et les personnes exonérées"}

Le code de l'IRPP et de l'IS distingue entre deux catégories de contribuables passibles de l'impôt sur le revenu :

1) Les personnes ayant leur résidence habituelle en Tunisie qui sont soumises à une obligation fiscale illimitée puisqu'elles sont imposables sur l'ensemble de leurs revenus de source tunisienne ou étrangère (revenu mondial).

L'imposition des **{**XE "Revenus_:de source étrangère_"**}**revenus de source étrangère est, néanmoins, limitée aux revenus qui n'ont pas été soumis au paiement de l'impôt dans le pays de la source du revenu d'une part (article 36 du code de l'IRPP et de l'IS) et sous réserve des dispositions des différentes conventions de non double imposition conclues par la Tunisie avec les autres pays d'autre part.

2) Les personnes non résidentes en Tunisie mais qui réalisent des revenus de source tunisienne sont soumises, sous réserve des dispositions prévues par les conventions fiscales internationales, à une imposition fiscale limitée aux seuls **{**XE "Revenus_:de source tunisienne_"**}**revenus de source tunisienne sauf les exonérations prévues par l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS.

L'imposition de cette catégorie de contribuables est généralement réduite à une retenue à la source libératoire opérée par le débiteur tunisien.

---

(1) A l'exception du cas marginal d'imposition au taux de 50% applicable à la plus-value immobilière sur cession de terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole acquises par le cédant autre que par voie d'échange.

§ 1. Personnes ayant une résidence habituelle en Tunisie {TC "§ 1. Personnes ayant une résidence habituelle en Tunisie "}

Aux termes de l'article 2 du code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt sur le revenu est **dû au premier janvier de chaque année**, par toute personne physique ayant en Tunisie une résidence habituelle, sur l'ensemble de ses bénéfices ou revenus réalisés pendant l'année précédente.

La nationalité de la personne n'est pas déterminante dès lors que la personne dispose d'une résidence habituelle en Tunisie. En effet, le terme «personne physique» couvre aussi bien les tunisiens que les étrangers.

Au sens fiscal, la **{**XE "Définitions_:résidence habituelle_"**}**résidence habituelle est définie selon trois critères :

(1) Est résidente habituellement en Tunisie toute personne qui y dispose, à titre onéreux ou gratuit, d'une habitation principale, c'est-à-dire elle occupe un logement en tant que propriétaire, locataire, usufruitier ou en tant qu'occupant un logement mis gratuitement à sa disposition. La notion d'habitation principale suppose la permanence de l'installation de la personne en Tunisie. Cette notion est indépendante du lieu et de la durée de séjour de la personne, elle se trouve satisfaite aussi bien dans le cas où l'intéressé séjourne effectivement en Tunisie, le cas le plus fréquent, comme dans celui où il dispose d'une habitation principale en Tunisie sans y séjourner (Texte DGI n° 90/36, note commune n° 31).

Dans une prise de position (341) du 12 mars 1999, la DGELF a précisé que "la notion d'habitation principale s'entend de tout lieu choisi par la personne physique pour sa résidence habituelle (où se trouve son conjoint, ses enfants,...) et exclut donc les résidences utilisées, même durablement, pour des considérations d'affaires ou de travail.

Ainsi, un résident tunisien qui séjourne **temporairement** à l'étranger même accompagné de sa famille tout en disposant d'une résidence principale en Tunisie continue à être soumis aux obligations fiscales des personnes résidentes en Tunisie.

En revanche, ne sont plus résidents habituels en Tunisie, les personnes physiques de nationalité tunisienne qui disposaient initialement de leur habitation principale mais qui l'ont définitivement transférée à l'étranger même s'ils maintiennent une résidence secondaire en Tunisie.**{**XE "Résidence_:secondaire_"**}**

La **{**XE "Résidence_:secondaire_"**}**résidence secondaire ne suffit pas donc à elle seule pour rendre une personne imposable sur la totalité de ses revenus en Tunisie ;

(2) Est résidente aussi toute personne qui, sans disposer d'**{**XE "Habitation principale en Tunisie_"**}**habitation principale en Tunisie, y séjourne pendant une période au moins égale à 183 jours au cours de l'année civile, que le séjour soit continu ou discontinu et quelles que soient les modalités de ce séjour (en hôtel ou dans une maison, séjour dans différentes villes du pays, etc...) ;

L'appréciation de la durée de séjour s'effectue année civile par année civile. C'est ainsi qu'un contribuable qui séjourne en Tunisie pendant une ou des périodes dont le total n'atteint pas 183 jours au cours d'une année civile n'est pas considéré comme ayant une résidence habituelle en Tunisie au titre de cette année alors même que son séjour se prolonge durant l'année suivante et que le total du séjour continu au titre des deux années dépasse 183 jours.

Au titre de la deuxième année, il sera considéré comme ayant une résidence habituelle en Tunisie si son séjour au cours de cette année est égal ou supérieur à 183 jours.

(3) De même, sont résidents tunisiens les fonctionnaires et **{**XE "Fonctionnaires de l'Etat à l'étranger_"**}{**XE "Agent_:de l'Etat à l'étranger_"**}**agents de l'Etat exerçant leur fonction ou chargés de mission dans un pays étranger dans la mesure où ils ne sont pas soumis, dans ce pays, à un impôt personnel frappant l'ensemble de leur revenu.

Toute personne qui remplit l'un de ces trois critères définissant la résidence habituelle au sens fiscal est soumise à l'impôt sur le revenu tunisien, sous réserve, pour les personnes qui exercent leur activité au niveau de plusieurs pays, des dispositions des conventions fiscales internationales conclues entre la Tunisie et un certain nombre d'autres pays pour à la fois éviter la double imposition et éviter l'évasion fiscale ainsi que des accords particuliers passés entre l'Etat Tunisien et des particuliers et qui, pour être valables, doivent être approuvés par une loi (article 34 de la constitution).

§ 2. Imposition des personnes physiques n'ayant pas de résidence habituelle en Tunisie en raison des revenus de source tunisienne (article 3 du code de l'IRPP et de l'IS)**{**TC "§ 2. Imposition des personnes physiques n'ayant pas de résidence habituelle en Tunisie en raison des revenus de source tunisienne (article 3 du code de l'IRPP et de l'IS)"**}**

Sous réserve de dispositions résultant des conventions fiscales internationales lorsqu'elles sont plus favorables pour elles, les personnes physiques n'ayant pas de résidence habituelle en Tunisie sont imposables en Tunisie à raison des revenus de source tunisienne à l'exception des revenus suivants**{**XE "Revenus exonérés_:non-résidents_"**}{**XE "Non résident_:revenus exonérés_"**}** :

(1) Les intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles ;

(2) Les dividendes régulièrement distribués par les sociétés tunisiennes ainsi que les revenus de parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières ;

(3) Les redevances versées par les sociétés totalement exportatrices ;

(4) Les rémunérations pour affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international ;

(5) La plus-value de cession des valeurs mobilières (actions, parts sociales, obligations, bons de trésor...).

§ 3. Les personnes physiques résidentes exonérées de l'impôt sur le revenu tunisien {TC "§ 3. Les personnes physiques résidentes exonérées de l'impôt sur le revenu tunisien "}

Aux termes de l'article 6 du code de l'IRPP et de l'IS, sont exonérés de l'impôt sur le revenu, les agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère sous réserve de réciprocité.

Il s'ensuit que les personnes de nationalité tunisienne qui sont employées par les **{**XE "Ambassades (personnes exonérées d'IRPP)_"**}**ambassades étrangères établies en Tunisie demeurent soumises à l'impôt sur le revenu tunisien.

De même, par application du barème d'imposition, se trouve affranchie de l'impôt sur le revenu toute personne avec ou sans profession dont le revenu imposable annuel après abattement des déductions communes ne dépasse pas 1500D.

{XE "Coopération technique_"**}**A partir du 1er janvier 2005, les salariés payés au SMIG et au SMAG bénéficient d'une déduction supplémentaire de 500 D de leur revenu annuel net.

Enfin, les personnes étrangères détachées auprès du gouvernement tunisien dans le cadre de la **{**XE "Coopération technique_"**}**coopération technique sont exonérées en raison des traitements, salaires et indemnités qui leurs sont servis par les Etats étrangers.

Section 2. La détermination du revenu imposable brut{TC "Section 2. La détermination du revenu imposable brut"}

Le code de l'impôt sur le revenu définit le **{**XE "Définitions_:revenu net global_"**}**revenu net global servant de base à l'impôt comme étant constitué par l'excédent du produit brut y compris la valeur des profits et avantages en nature **sur les charges et dépenses** effectuées **en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu** (article 8 - paragraphe 1er du code de l'IRPP et de l'IS).

Le revenu net global est constitué par le cumul des revenus nets des différentes catégories de revenu. Chacune des catégories de revenu est régie par des règles propres de détermination du revenu imposable. En raison de la diversité des modes de détermination du revenu imposable selon les catégories de revenu, il était nécessaire que le code définisse chacune de ces catégories. Les définitions fournies à chaque catégorie de revenu permettent une démarcation plus ou moins nette de chaque catégorie de revenus par rapport aux autres catégories.

Mais si la définition du revenu net global retenue par le code apparaît trop générale voire assez vague pour permettre d'en extraire les principes généraux guidant au concret la détermination du revenu imposable, le code définit dans son article 7 un certain nombre de règles régissant la détermination du revenu net global.

Sous-section 1. Règles générales régissant la détermination du revenu net global{TC "Sous-section 1. Règles générales régissant la détermination du revenu net global"}

1- L'impôt est établi chaque année sur le montant total des bénéfices ou revenus réalisés ou perçus pendant l'année précédente (Article 7 - point 1 du code de l'IRPP et de l'IS).

Cette règle conjuguée avec l'article 2 du code de l'IRPP et de l'IS qui dispose que «l'IR est dû au 1er janvier de chaque année» autorise aux yeux de l'administration fiscale d'appliquer aux revenus des personnes physiques de l'année N, par exemple, la loi de finances pour la gestion N+1 [2], pratique qualifié de "petite rétroactivité".

2- Lorsqu'un contribuable, précédemment non résident en Tunisie, s'y établit en cours d'année, son imposition est déterminée à raison des revenus réalisés ou perçus à compter du jour de son établissement en Tunisie.

3- Lorsqu'un contribuable, auparavant résident en Tunisie, transfère son domicile hors de Tunisie, l'impôt est établi sur ses revenus réalisés ou perçus pendant l'année de son départ jusqu'à la date de ce départ ainsi que sur ceux qui lui sont acquis sans en avoir la disposition à la date de son départ.

Dans ce cas le revenu est déterminé selon les règles en vigueur au premier janvier de l'année du départ et non selon les règles en vigueur au premier janvier de l'année suivante comme c'est le cas pour les autres contribuables.

4- En cas de décès, l'impôt est établi à raison des revenus dont le contribuable a disposé ou qu'il a réalisés jusqu'au jour de son décès. La déclaration doit être déposée par les ayants droit du défunt dans les 6 mois de la date du décès et ne peut donner lieu à un impôt excédant la moitié de l'actif net successoral avant paiement des droits de mutation par décès (article 60 § IV du code de l'IRPP et de l'IS).

La législation en vigueur au premier janvier de l'année du décès est applicable pour l'imposition des revenus du décédé.

Des différentes règles et définitions ci-dessus ainsi que de la philosophie générale régissant l'imposition des revenus, il est possible de définir quatre caractéristiques conceptuelles de revenu imposable :

- Le revenu imposable est un revenu global (§ 1).

2 Telles que interprétées par la doctrine administrative, ces dispositions enfreignent au principe de la sécurité juridique des contribuables.

- Le revenu imposable est un revenu net (§ 2).

- Le revenu imposable est un revenu annuel (§ 3).

- Le revenu imposable est un revenu disponible (§ 4).

§ 1. Le revenu imposable est un revenu global{TC "§ 1. Le revenu imposable est un revenu global"}

Il consolide la totalité des revenus des différentes catégories réalisés par un contribuable. Ces revenus cumulent les revenus de toute sorte et quelle que soit leur provenance c'est-à-dire les revenus de source tunisienne et les revenus de source étrangère.

Néanmoins, ce principe connaît de nombreuses exceptions qui résultent :

- des conventions internationales de non double imposition ;

- de l'exonération de certains revenus ou de leur caractère non imposable ou des abattements opérés sur certaines catégories de revenus ;

- des régimes spéciaux applicables à certains revenus.

§ 2. Le revenu imposable est un revenu net{TC "§ 2. Le revenu imposable est un revenu net"}

Le revenu est net par catégorie. Il est aussi net dans sa globalité.

Le revenu catégoriel établi selon le mode réel est net parce qu'il est déterminé en déduisant des recettes brutes ou revenus bruts les dépenses ou charges engagées en vue d'acquérir ou de conserver ce revenu [3].

Lorsque les charges déductibles excèdent les recettes ou revenus correspondants, la situation dégage un déficit fiscal. Le déficit dégagé par une catégorie de revenu est imputé, sauf limitation apportée par la doctrine administrative [4], sur les bénéfices des autres catégories.

---

3 À l'exception, notamment, des revenus de valeurs mobilières et des revenus de capitaux mobiliers qui sont imposés, le cas échéant, pour leur montant brut abstraction faite des dépenses ou charges engagées.

4 **BODI - Texte DGI n° 93/12 - Note commune n° 10.**

Règles de déduction du déficit :

En vertu des dispositions de l'article 8 du code de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés, le revenu net global des personnes physiques tient compte du déficit constaté dans l'une des catégories du revenu dégagé par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises. Si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, le reliquat du déficit est reporté successivement, sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la quatrième année inclusivement.

Il résulte de ce qui précède, qu'un déficit subi par une personne physique au niveau d'une catégorie de revenu doit être, sous réserve des conditions sus-visées, compensé dans le cadre du revenu net global ou reporté, le cas échéant, sur ce dernier.

1) Compensation dans le cadre du revenu net global :

Le déficit subi, au titre d'un exercice, au niveau d'une catégorie de revenu peut faire l'objet d'une compensation dans le cadre du revenu net global du même exercice.

Toutefois, la partie du déficit subi au titre d'une catégorie de revenu correspondant aux amortissements réputés différés en périodes déficitaires, non confondus avec les pertes d'exploitation, ne sont pas susceptibles d'imputation sur le revenu global (au delà des 4 années à notre avis) ou de report sur ce dernier, leur report n'est possible qu'au niveau de l'exploitation et, en conséquence, sur les premiers résultats bénéficiaires de la catégorie de revenu à laquelle ils se rapportent.

En ce qui concerne les sociétés de personnes, le déficit subi par ces dernières est réparti entre les différents associés au prorata de leurs droits sociaux, et s'impute sur leur revenu net global.

2) Report sur le revenu global :

En vertu des dispositions de l'article 8 du code de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés, le montant ou le reliquat du déficit subi au niveau d'une catégorie de revenu, au titre d'un exercice, et non imputé sur le revenu global de ce même exercice est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la quatrième année inclusivement.

Le terme «successivement» impose aux contribuables d'opérer l'imputation année par année en commençant par le premier exercice accusant un revenu net global pouvant résorber le déficit en totalité ou en partie.

Le revenu net global tient compte du **{**XE "Report déficitaire_"**}{**XE "Déficit_:reporté_"**}**déficit constaté dans l'une des catégories du revenu dégagé par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises. Si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, le reliquat du déficit est reporté successivement, sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la quatrième année inclusivement.

De même, le déficit provenant des **{**XE "Amortissement_:différé_"**}**amortissements régulièrement comptabilisés mais réputés différés en période déficitaire est reportable sans limitation dans le temps.

Toutefois, les déficits non imputés sur les revenus des années suivant celle ayant enregistré le déficit ne sont pas déductibles et ce, dans la limite des revenus réalisés

En plus des charges déduites au niveau de chaque catégorie de revenus pour la détermination du revenu net de cette catégorie, il est déduit du revenu net consolidé des différentes catégories de revenus un certain nombre de charges dites déductions communes limitativement énumérées par la loi.

§ 3. Le revenu imposable est un revenu annuel{TC "§ 3. Le revenu imposable est un revenu annuel"}

Le contribuable est imposé chaque année au titre de la totalité des revenus réalisés au cours de l'année précédente.

Les revenus imposés à l'année (n) sont généralement ceux réalisés au cours de l'année civile (n-1).

Cette règle, déjà, largement suivie en pratique, est aussi consacrée par la loi comptable qui dispose dans son article 22 : **«La {XE "Date_:de clôture_"}{XE "Durée de l'exercice comptable_"}durée de l'exercice comptable est de douze mois**. L'exercice débute le premier janvier et se termine le 31 décembre de la même année. Toutefois, les normes comptables peuvent fixer une date différente et ce en fonction des particularités de certaines activités».

Néanmoins, le code de l'impôt sur le revenu autorise certains contribuables de choisir une date de clôture de leurs comptes autre que celle de l'année civile.

L'article 10-I du code dispose dans ce sens que le revenu servant de base à l'impôt correspond au «bénéfice net réalisé par chaque assujetti pendant l'année précédente, ou pendant la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile» 5.

Lorsqu'un exploitant agricole soumis au réel, un industriel ou un commerçant clôture ses comptes annuels à une date autre que le 31 décembre, il doit inclure dans le revenu imposable au cours d'une année déterminée (n), les résultats de l'exercice clos au cours de l'année précédente (n-1).

Par exemple : un commerçant dont l'exercice comptable s'étend du 1er Septembre au 31 Août est imposable en N au titre des revenus de N-1 d'après :

Il s'ensuit que lorsqu'on est en présence d'un revenu global positif, suffisant pour résorber le déficit, le montant total ou partiel de ce dernier qui n'a pas été imputé par le contribuable est définitivement perdu pour ce dernier et n'est pas en conséquence susceptible de report même si le délai de 4 ans n'a pas encore expiré.

Le déficit régulièrement reporté, pour insuffisance de revenu pouvant permettre sa résorption, mais qui n'a pu être imputé sur le revenu global de chacune des 4 années qui suivent celle au titre de la quelle il est subi, est définitivement perdu pour le contribuable.

5 Dans le même sens mais pour les personnes morales, l'article 60. I. 2. dispose que la déclaration annuelle des résultats «doit être déposée dans un délai n'excédant pas le 25 mars de chaque année ou dans un délai n'excédant pas le vingt cinquième jour du troisième mois qui suit la date de clôture de l'exercice si celui-ci est arrêté à une date autre que le 31 décembre».

- Son revenu commercial tel qu'il se dégage des comptes de l'exercice allant du 1er Septembre N-2 au 31 Août N-1 ;

- Ses autres revenus réalisés au cours de l'année civile N-1.

En revanche, la période de référence pour la détermination du revenu imposable correspond nécessairement à l'année civile pour les cas suivants :

- L'imposition selon le forfait d'impôt (BIC) ;

- L'imposition au titre des bénéfices non commerciaux : régime réel ou régime du forfait d'assiette (article 22 § I du code de l'IRPP et de l'IS) ;

- L'imposition au titre des revenus agricoles selon le régime de l'excédent des recettes sur les dépenses (article 24 du code de l'IRPP et de l'IS).

§ 4. Le revenu imposable est un revenu disponible{TC "§ 4. Le revenu imposable est un revenu disponible"}

Le revenu est disponible lorsqu'il est perçu ou mis à la disposition du bénéficiaire et que son encaissement ne dépend plus que de la seule volonté de ce bénéficiaire.

La disponibilité du revenu détermine l'année d'imposition de rattachement dudit revenu. Ainsi, les revenus mis en paiement ou à la disposition d'un contribuable sont réputés disponibles, et par voie de conséquence, deviennent imposables, alors même que le contribuable n'en a pas encore pris possession sauf si ce contribuable établit que des faits entièrement indépendants de sa volonté mettent obstacle au retrait des sommes correspondantes.

Le principe de la disponibilité comporte, néanmoins, de nombreuses limitations. À titre d'exemple, la détermination du résultat comptable et fiscal des entreprises soumises selon le régime réel tient compte des créances acquises et dettes certaines abstraction faite de leur encaissement effectif.

Cette prise en compte des créances acquises et dettes certaines pour la détermination du revenu fiscal est aggravée en droit fiscal tunisien par la déductibilité plafonnée des provisions pour créances douteuses cumulées avec les provisions pour dépréciation des titres cotés en bourse et les provisions pour dépréciation des stocks de produits finis et stocks de marchandises destinés à la vente à 30% du bénéfice fiscal et exigeant que des conditions sévères soient remplies [6].

La disponibilité du revenu ne se présume pas réalisée à l'échéance normale.

Aussi, certains revenus ne deviennent-ils imposables que lorsqu'ils sont effectivement encaissés ou portés au crédit d'un compte courant ouvert au nom du bénéficiaire. Pour ces revenus, l'année d'imposition de rattachement est déterminée le jour de leur encaissement ou de leur inscription au crédit d'un compte courant même si la date normale de leur échéance est antérieure. Tel est le cas par exemple :

- des revenus fonciers lorsque le contribuable choisit l'imposition selon le mode du forfait d'assiette. Dans ce cas, la base de détermination du revenu est constituée par «le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire» (article 28-I du code de l'IRPP et de l'IS) ;

- des revenus des capitaux mobiliers qui sont pris en compte en revenu au titre de l'année de leur encaissement effectif en vertu de l'article 35 du code de l'IRPP et de l'IS qui dispose : «le revenu net est constitué par le montant que le créancier perçoit au cours de l'année précédant celle de l'imposition, à quelles que périodes de temps qu'ils s'appliquent, sans distinction entre ceux afférents à ladite année et ceux payés par anticipation ou à titre d'arriérés» ;

---

6 En l'état actuel de la fiscalité tunisienne, une entreprise pourrait être imposée fiscalement comme si elle était prospère alors qu'elle est réellement en situation d'entreprise en difficultés.

- des revenus des professions libérales lorsque le contribuable choisit l'imposition selon le mode du forfait d'assiette. Dans ce cas, la base de détermination du revenu est constituée par «70% de leurs recettes brutes réalisées» (article 22-II du code de l'IRPP et de l'IS) ;

- des revenus de source étrangère n'ayant pas été soumis à l'impôt dans le pays d'origine qui deviennent imposables en Tunisie lorsqu'ils sont «effectivement perçus de l'étranger» (article 37 du code de l'IRPP et de l'IS) ou portés au crédit d'un compte courant.

Lorsque le fait générateur du revenu est constitué par les recettes, les recettes à prendre en compte pour la détermination du revenu imposable au titre d'une année déterminée sont celles qui ont été mises à la libre disposition de ce contribuable au cours de cette année.

La date de mise à disposition diffère du point de vue juridique selon que la dette est portable ou quérable.

S'agissant d'obligations d'affaires, les dettes nées des opérations commerciales et non commerciales sont aux termes de l'article 262 du code des obligations et des contrats, sauf stipulation contraire des parties, portables et non quérables autrement dit, le paiement doit être porté par le débiteur au bénéficiaire :

- une dette doit être payée et portée au domicile du bénéficiaire mentionné dans le contrat (cas - civ 25 février 1956 - RTL 1959, n° 6, page 38) ;

- les règles de droit civil obligent le débiteur de porter et remettre au créancier le paiement de sa dette à l'échéance (cas - civ 6 mars 1957 - RTL 1960, n° 9-10, page 236).

Les qualités conceptuelles du revenu imposable s'appliquent de façon différenciée selon la catégorie du revenu en raison des différences dans le mode de détermination du revenu de chacune des catégories retenues par le code de l'impôt sur le revenu.

L'existence de plusieurs catégories de revenus régies par des règles différentes de détermination du revenu imposable pose un problème d'équité et d'égalité entre les contribuables selon leur type de revenu d'une part et réduit l'unicité de l'impôt sur le revenu à une unicité d'apparence qui dissimule des différences substantielles dans l'un des deux éléments de calcul de l'impôt à savoir l'assiette imposable.

Sous-section 2. Les différentes catégories de revenus{TC "Sous-section 2. Les différentes catégories de revenus"}

La fiscalité tunisienne distingue entre huit catégories de revenus :

1 - les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) (articles 9 à 15 ainsi que l'article 44-IV) ;

2 - les bénéfices des professions non commerciales (BNC) (articles 21 et 22) ;

3 - les bénéfices de l'exploitation agricole et de pêche (articles 23 et 24) ;

4 - les traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères (articles 25 et 26) ;

5 - les revenus fonciers (articles 27 et 28) ;

6 - les revenus des valeurs mobilières (articles 29 à 33) ;

7 - les revenus des capitaux mobiliers (articles 34 et 35) ;

8 - les revenus de source étrangère (articles 36 et 37).

À ces revenus, s'ajoutent les régimes spécifiques applicables aux plus-values des particuliers examinées dans un chapitre distinct (chapitre 2).

§ 1. Les Bénéfices Industriels et Commerciaux (B.I.C) {TC "§ 1. Les Bénéfices Industriels et Commerciaux (B.I.C) "}

A. Définition du revenu catégoriel

Aux termes de l'article 9 du code de l'IRPP et de l'IS, sont qualifiés de bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices réalisés dans des entreprises exerçant une activité commerciale au sens du code de commerce. La doctrine administrative assimile à la catégorie des BIC, les bénéfices des activités **{**XE "Artisanat_:BIC_"**}**artisanales.

B. {XE "Bénéfices_:industriels et commerciaux_:activités relevant des BIC_"}{XE "Activité(s)_:relevant des BIC_"}Activités relevant des BIC

Les commerçants, industriels et prestataires de services commerciaux personnes physiques relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Les artisans qui ont un statut particulier sont de fait intégrés dans le champ de couverture des BIC.

La location d'immeubles d'habitation meublés relève de la catégorie des BIC. L'hébergement des étudiants (location en meublés) par un propriétaire personne physique génère, par conséquent, un revenu qui relève de la catégorie des BIC.

Les quote-parts des associés personnes physiques dans les revenus réalisés par les sociétés en nom collectif et les sociétés en participation sont classées dans la catégorie des BIC.

C. {XE "Bénéfices_:industriels et commerciaux_:régimes d'imposition_"}Régimes d'imposition des BIC

Les revenus relevant de la catégorie des BIC sont soumis à l'impôt selon deux régimes :

a) le régime du forfait d'impôt ;

b) le régime réel.

a) Le régime du {XE "Forfait_:d'impôt_"}forfait d'impôt :

Le régime du forfait d'impôt spécifique à la catégorie des activités industrielles, commerciales et artisanales des personnes physiques est de loin le régime le plus répandu dans le paysage fiscal tunisien.

Au nombre de 260.000 contribuables, les forfaitaires constituent environ 80% des contribuables personnes physiques relevant de la catégorie des BIC.

Le droit fiscal tunisien institue deux types de forfait d'impôt :

- le forfait légal ;

- le forfait optionnel.

Qu'il soit légal ou optionnel, dans le régime du forfait la détermination du montant de l'impôt à payer fait une abstraction totale du résultat de l'entreprise. Que l'entreprise soit bénéficiaire ou déficitaire, l'impôt forfaitaire est toujours dû de la même façon. L'imposition selon le régime du forfait exclut donc tout droit à la constatation et au report d'un déficit fiscal.

(1){XE "Conditions_:d'éligibilité au forfait d'impôt_"} Conditions communes d'éligibilité au régime du{XE "Forfait_:d'impôt_:conditions d'éligibilité_"} forfait

Outre le critère chiffre d'affaires [dans le cas du forfait légal comme dans celui du forfait optionnel], seuls sont éligibles à l'imposition forfaitaire, les personnes physiques exerçant une activité commerciale, artisanale ou de services dans le cadre d'une entreprise :

1- **I**ndividuelle à **{**XE "Etablissement(s)_:unique (forfait d'impôt)_"**}**établissement unique et **{**XE "Activité(s)_:unique (forfait d'impôt)_"**}**activité unique ;

Les personnes physiques éligibles au régime forfaitaire d'imposition doivent exercer une «**activité unique**», c'est à dire une seule activité relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux qui consiste :

- soit en l'achat en vue de la revente,

- soit en la production ou la transformation,

- soit en la prestation de services.

Pour les ventes et la production ou la transformation, l'expression «activité unique» désigne l'exercice d'une ou de plusieurs activités de même nature, c'est à dire soit l'achat en vue de la revente, soit la transformation ou la production, même lorsque ces activités portent sur des produits différents ; c'est le cas notamment du commerçant en alimentation générale qui revend en même temps des fruits et des légumes, des détergents, des articles de vaissellerie.

Il est bien entendu qu'en cas d'exercice de plusieurs activités de même nature, le **{**XE "Chiffre d'affaires_:inférieur à 30.000 D_"**}**chiffre d'affaires annuel global ne doit pas dépasser 30.000 D.

En ce qui concerne les services, l'expression «activité unique» désigne l'exercice d'une seule activité. Toutefois, en cas d'exercice de plusieurs activités, ces dernières doivent être intégrées c'est-à-dire dépendantes les unes des autres sans que le chiffre d'affaires annuel global ne dépasse 30.000 D. C'est le cas notamment d'un mécanicien qui assure à la fois les services de réparation mécanique, de tôlerie et de peinture.

Il s'ensuit que l'exercice de plusieurs activités de services dont la dépendance n'est pas établie ne confère pas au contribuable le droit au bénéfice du régime forfaitaire ; c'est le cas notamment de :

- l'exploitation d'un salon de coiffure pour dames dont l'exploitant se livre également à la location de robes de mariage et articles accessoires ;

- l'exploitation d'un café dont l'exploitant se livre également à la restauration.

2- **{**XE "Non exportateur (forfait d'impôt)_"**}{**XE "Non importateur (forfait d'impôt)_"**}**Non importatrice, non exportatrice ;

3- **{**XE "Non rémunérée par des commissions (forfait d'impôt_"**}**Non rémunérée par des commissions ;

4- N'exerçant pas l'activité de commerce de gros et ne fabricant pas de produits à base d'alcool ;

5- Ne possédant pas plus d'un **{**XE "Véhicule de transport_"**}**véhicule de transport en commun de personnes ou de transport de marchandises dont la charge utile ne dépasse pas 3 tonnes et demi ;

6- Non soumise à la TVA selon le régime réel ;

7- N'ayant pas été soumise à l'impôt sur le revenu des personnes physiques selon le régime réel suite à un contrôle fiscal.

8- Et dont les exploitants ne réalisent pas d'autres catégories de revenus, autres que les revenus de valeurs mobilières et de capitaux mobiliers.

Les personnes éligibles au régime forfaitaire d'imposition ne doivent pas réaliser en plus des bénéfices industriels et commerciaux, d'autres catégories de revenus, à l'exception des revenus de valeurs mobilières et de capitaux mobiliers.

À ce titre, les personnes physiques qui réalisent, en plus des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices des professions non commerciales, des bénéfices de l'exploitation agricole ou de pêche, des revenus fonciers, des traitements, salaires, pensions et rentes viagères ou des revenus de source étrangère ne sont plus éligibles au régime forfaitaire d'imposition même si toutes les autres conditions requises pour le bénéfice dudit régime sont remplies.

(2) Les deux types de forfait d'impôt

Le **{**XE "Forfait_:légal_"**}**forfait légal : Ce régime est applicable aux entreprises individuelles remplissant les conditions d'éligibilité et dont le chiffre d'affaires de l'année n'excède pas 30.000 D.

Cas particulier d'une entreprise éligible au forfait légal créée en cours d'année : Une entreprise créée en cours d'année est éligible au régime du forfait légal dès lors que le chiffre d'affaires qu'elle réalise depuis la date de sa création jusqu'au 31 décembre de l'année ne dépasse pas le chiffre d'affaires annuel limite du forfait de 30.000 D. Dans ce cas, s'agissant d'un chiffre d'affaires partiel comparé à une limite annuelle par tolérance administrative, les services du contrôle procèdent à un suivi particulier de cette catégorie de contribuables pour les exercices ultérieurs.

{XE "Tarif_:de l'impôt forfaitaire_"}{XE "Tarif_:de l'impôt forfaitaire_"}Tarif {XE "Forfait_:d'impôt_:tarif_"}{XE "Barème_:impôt forfaitaire_"}de l'impôt forfaitaire : Aux termes de l'article 44 § IV point 1 bis du code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt forfaitaire est établi sur la base du chiffre d'affaires annuel conformément au tarif de l'impôt forfaitaire suivant majoré, à l'exception des artisans, des acomptes provisionnels définitifs représentant 90% de l'impôt forfaitaire :

Tarif de l'impôt forfaitaire

Tranche de chiffre d'affaires allant de	Montant de l'impôt (en dinars)	Acomptes provisionnels définitifs (en dinars)	Montant total (en dinars)
0 à 3.000	15	13,5	28,5
3.000,001 à 6.000	45	40,5	85,5
6.000,001 à 9.000	75	67,5	142,5
9.000,001 à 12.000	120	108	228
12.000,001 à 15.000	180	162	342
15.000,001 à 18.000	260	234	494
18.000,001 à 21.000	360	324	684
21.000,001 à 24.000	460	414	874
24.000,001 à 27.000	580	522	1102
27.000,001 à 30.000	700	630	1330

Le {XE "Forfait_:optionnel_"}forfait optionnel : Les personnes éligibles au forfait BIC peuvent opter pour le paiement d'un impôt forfaitaire annuel égal à 1.500 dinars au titre de l'activité relevant de la catégorie des BIC. Cet impôt est définitif et ne peut faire l'objet d'une augmentation qu'en cas de réalisation d'un chiffre d'affaires annuel supérieur à 100.000 dinars.

L'option a lieu lors du dépôt de déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu et sera définitive et ne peut faire l'objet de renonciation qu'en cas d'**{**XE "Option_:régime réel_"**}**option pour le régime réel d'imposition.

Caractère unique du forfait : Le forfait entraîne un impôt unique. Il libère par conséquent la personne qui en bénéficie du paiement de la TVA. Néanmoins le forfait d'impôt, à l'exception du forfait payé par les artisans et du forfait optionnel de 1.500 dinars, comporte deux éléments :

- le montant de l'impôt annuel selon le barème du forfait ;

- trois **{**XE "Forfait_:d'impôt_:acomptes provisionnels_"**}{**XE "Acomptes provisionnels_:forfait d'impôt_"**}**acomptes payés en supplément d'impôt, en sus du droit annuel, égal chacun à 30% du montant de l'impôt forfaitaire annuel 7.

Régime spécifique applicable lors de l'année de cession du {XE "Forfait_:d'impôt_:cession de fonds de commerce_"}{XE "Fonds_:de commerce_:forfaitaire (cession)_"}fonds de commerce d'un forfaitaire : Lorsqu'un forfaitaire BIC cède son fonds de commerce, il est soumis à l'IRPP au titre de l'année de la cession, à titre exceptionnel, sur la base de la différence entre les recettes et les dépenses relatives à l'année concernée, augmentée de la plus-value de cession dudit fonds. Dans ce cas, l'impôt annuel est liquidé sur la base du barème de l'impôt sur le revenu sans que ledit impôt ne puisse être inférieur à l'impôt forfaitaire exigible selon le chiffre d'affaires ou à l'impôt optionnel selon le cas.

Si le forfaitaire poursuit ses activités, les **{**XE "Acomptes provisionnels_:cession de fonds de commerce_"**}**acomptes provisionnels définitifs sont éventuellement dus sur la base de l'impôt forfaitaire qui aurait été payé en l'absence de l'opération de cession du fonds de commerce.

{XE "Forfait_:d'impôt_:obligation comptable_"}{XE "Dispense_:comptable des forfaitaires_"}Dispense {XE "Obligation(s)_:comptable_:forfait d'impôt_"}comptable des forfaitaires : Aux termes du paragraphe III de l'article 62 du code de l'IRPP et de l'IS, les forfaitaires BIC sont dispensés de la tenue d'une comptabilité conforme aux règles édictées par la loi et les normes comptables.

Sort du forfait d'impôt en cas de {XE "Forfait_:d'impôt_:reclassement au régime réel_"}{XE "Reclassement d'un forfaitaie_"}reclassement au réel à la suite d'un contrôle fiscal :

L'impôt forfaitaire majoré des acomptes payés sont imputables, dans le cas d'un reclassement au réel, sur l'impôt sur le revenu ou sur la TVA (dernier alinéa du point 2 du § IV de l'article 44 du code de l'IRPP et de l'IS).

Il est**{**XE "Procédure_:de reclassement d'un forfaitaore_"**}** institué une **{**XE "Procédure_:de reclassement d'un forfaitaore_"**}**procédure accélérée, permettant à l'administration, par décision motivée, de reclasser les contribuables du régime forfaitaire au régime réel et ce dans les cas où l'une des conditions du bénéfice du régime forfaitaire n'est pas respectée, **à l'exception de la condition relative au plafond du chiffre d'affaires**.

Le retrait du régime forfaitaire fait l'objet d'une décision du ministre des finances ou de son représentant autorisé ayant la qualité de chef d'administration centrale ou régionale des impôts.

Cette décision, exécutoire nonobstant le recours intenté par le contribuable, doit être accompagnée du rapport de l'agent vérificateur ayant constaté le non respect de la ou des conditions d'éligibilité au régime forfaitaire. Elle est notifiée au contribuable soit :

- par lettre recommandée avec accusé de réception ;

- par les agents de l'administration fiscale ;

- par un officier des services financiers ; ou

---

7 Exceptionnellement, les acomptes provisionnels payés l'année de cession du fonds de commerce sont imputables sur l'impôt sur le revenu calculé sur la base des recettes nettes augmentées de la plus-value de cession dudit fonds selon le barème progressif.

- par un huissier notaire.

La décision de retrait notifiée au contribuable dans les conditions susvisées met fin à son imposition selon le régime forfaitaire.

À cet effet, l'intéressé doit se conformer aux obligations fiscales prévues pour le régime réel d'imposition à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle du retrait.

Les personnes concernées par la décision de retrait sont tenues donc, à partir de cette date, de tenir une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.

Toutefois, et dès lors que les bases constitutives du chiffre d'affaires n'ont pas encore été vérifiées et dans la mesure où leur chiffre d'affaires ne dépasse pas 100.000D, les intéressés sont éligibles au régime réel déterminé sur la base des obligations comptables simplifiées prévues par l'alinéa 4 du paragraphe III de l'article 62 du code de l'IRPP et de l'IS.

Les personnes déchues du régime forfaitaire bénéficient, nonobstant les dispositions de l'article 51 du code de l'IRPP et de l'IS, du droit d'imputation des acomptes provisionnels acquittés sur la base de l'impôt forfaitaire dû au titre de l'exercice au cours duquel est intervenue la notification de la décision du retrait du régime forfaitaire, sur l'impôt dû selon le régime réel au titre de l'exercice suivant celui du retrait, et ce, dans les conditions prévues par l'article 54 du même code.

La décision de retrait du régime forfaitaire est sans incidence sur les années antérieures à celle du retrait ainsi que sur celle du retrait qui restent susceptibles de vérification fiscale dans les conditions de droit commun et ce, dans la limite des délais de prescription.

Mesures permettant au contrôle fiscal d'apprécier la pertinence de forfait BIC : Les forfaitaires BIC sont tenus de déclarer à partir de la déclaration des revenus au titre de l'année 2004 les informations suivantes :

(1) Le montant des achats de marchandises, de services et autres ;**{**TC "(1) Le montant des achats de marchandises, de services et autres ;"**}**

(2) La valeur des stocks de marchandises ;**{**TC "(2) La valeur des stock de marchandises ;"**}**

(3) Les moyens d'exploitation et leur mode de financement ;**{**TC "(3) Les moyens d'exploitation et leur mode de financement ;"**}**

(4) La superficie de l'immeuble destiné à l'exploitation et le montant du loyer en cas de son exploitation sous forme de location.**{**TC "(4) La superficie de l'immeuble destiné à l'exploitation et le montant du loyer en cas de son exploitation sous forme de location."**}**

b) Le {XE "Régime réel_:BIC_"}régime {XE "Réel_:BIC_"}réel :

Les conditions draconiennes posées pour le bénéfice du régime du forfait d'impôt se révèlent en pratique inopérantes puisqu'elles n'ont jamais pu empêcher le pléthore de contribuables placés sous ce régime. Comparé au nombre de forfaitaires, les personnes physiques relevant du régime réel dans la catégorie des BIC représentent moins de 2 sur 10 contribuables.

Dans le paysage fiscal tunisien, l'ordre logique semble inversé : ce qui devrait être la norme - le régime réel - est l'exception alors que ce qui devrait être l'exception - le forfait - s'est installé en pratique dominante.

Les règles de détermination du résultat fiscal sont fixées par les articles 10 à 15 du code de l'IRPP et de l'IS. Elles sont examinées de façon détaillée au chapitre 5.

L'imposition selon le régime réel implique aussi la tenue d'une comptabilité régulière et complète conformément aux règles édictées par la loi et les normes comptables.

L'imposition selon le régime réel peut dégager un résultat bénéficiaire comme elle peut dégager un résultat déficitaire qui peut s'imputer sur les autres catégories de revenus et en cas d'insuffisance, se reporter en avant sur les années suivantes.

§ 2. Les Bénéfices Non Commerciaux (B.N.C) {TC "§ 2. Les Bénéfices Non Commerciaux (B.N.C) "}

A. Définition du revenu catégoriel {XE "Catégories de revenus des personnes physiques_:bénéfices non commerciaux_"}

Aux termes de l'article 21 du code de l'IRPP et de l'IS, sont qualifiés de bénéfices non commerciaux, les bénéfices réalisés par :

- les professions libérales ;

- les charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant ;

- toutes les occupations ou exploitations non commerciales à but lucratif.

Les {XE "Professions libérales_"}professions libérales : Sont considérées libérales, les professions où l'activité intellectuelle joue un rôle prépondérant. Ces professions consistent en la pratique d'une science ou d'un art que le professionnel est censé exercer en toute indépendance.

Les professions libérales sont de deux catégories :

- celles qui sont organisées dans un ordre professionnel : experts-comptables, comptables, médecins, architectes, chirurgiens dentistes, huissiers notaires, avocats, etc...

- et celles qui ne sont pas organisées dans un ordre professionnel : conseils juridiques, bureaux d'études, bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale, conseils fiscaux, etc...

Les membres d'une profession libérale qui sous-traitent des activités auprès d'autres confrères sont considérés comme exerçant eux-mêmes une profession non commerciale.

Les {XE "Charges_:ou offices dont les titulaires n'ont pas l_"}charges ou {XE "Office(s)_:dont les titulaires n'ont pas la qualité d_"}offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant : Il s'agit probablement d'une catégorie professionnelle futuriste pour le cas de la Tunisie. En effet, les charges et offices qui sont en France des fonctions publiques dont les titulaires jouissent du droit de présentation de leur successeur ne semblent pas exister en Tunisie.

Toutes les occupations ou exploitations non commerciales à but lucratif : Il s'agit d'une formulation à large étendue qui couvre toutes les professions qui n'entrent dans aucune autre catégorie de revenus. Relèvent de ce fait des bénéfices non commerciaux les activités suivantes lorsqu'elles sont exercées à titre indépendant (les {XE "Artistes_"}artistes : chanteurs, musiciens, compositeurs, etc... ; les {XE "Dessinateurs_"}dessinateurs, {XE "Peintres_"}peintres et {XE "Sculpteurs (activités non commerciales)_"}sculpteurs ; les {XE "Sportifs_"}sportifs ; les {XE "Droit_:d'auteur_"}droits d'auteur ; les produits perçus par les {XE "Inventeurs (honoraires)_"}inventeurs ; les écoles et {XE "Universités privées_"}universités privées ; les auto-écoles).

B. {XE "Bénéfices_:non commerciaux_:régime d'imposition_"}Régime d'imposition des BNC

Les revenus relevant de la catégorie des BNC sont soumis à l'impôt selon deux régimes :

- Le régime du forfait d'assiette ;

- Le régime réel.

a) Le régime du {XE "Forfait_:d'assiette_:caractéristiques_"}forfait d'assiette :

Le régime du forfait d'assiette commun aux BNC et à certains revenus fonciers, ainsi que les revenus agricoles mais selon des modalités différentes, est de loin le régime dominant dans l'imposition des BNC.

Pourtant, aux termes de l'article 22 du code de l'IRPP et de l'IS, la règle pour les BNC est la détermination du bénéfice professionnel par la différence entre les produits bruts réalisés au cours de l'année civile et les charges nécessitées par l'exploitation au titre de la même année. Le paragraphe II dudit article ajoute : «cependant, les intéressés peuvent opter, à l'occasion du dépôt de leur déclaration de l'impôt sur le revenu, pour leur imposition sur la base d'un bénéfice forfaitaire (forfait d'assiette) égal à 70% de leurs recettes brutes réalisées» c'est-à-dire leurs recettes TVA comprise. Dans le cas où les intéressés ont été soumis au titre d'une année donnée à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, ledit régime devient dé**{**XE "Option_:régime réel_"**}**finitif et ne peut faire l'objet de renonciation. Ainsi, alors que le régime réel est définitif, le régime du forfait d'assiette reste précaire et peut être abandonné définitivement par l'adoption du **{**XE "Option_:régime réel_"**}**régime réel.

Le régime du forfait d'assiette des BNC présente deux caractéristiques :

1. C'est un régime qui ne connaît aucune possibilité de déficit : Ainsi, le choix du forfait d'assiette aboutit à un seul type de résultat catégoriel : le bénéfice.

2. C'est un régime basé sur les recettes réalisées : Le seul critère pris en compte pour la détermination du forfait d'assiette est les recettes réalisées, d'où l'importance de bien définir les recettes visées.

Selon une doctrine constante de l'administration, les recettes à prendre en compte sont les recettes TVA comprise.

Les recettes à prendre en compte sont celles qui ont été mises à la disposition d'un contribuable au cours de l'année.

Les rétrocessions d'honoraires par un contribuable à ses confrères viennent en déduction de ses recettes prises en compte pour la détermination du forfait d'assiette.

Par ailleurs, la pratique administrative a fait naître des normes d'estimation de recettes pour certaines professions selon des critères plus ou moins négociés.

C'est le cas par exemple de la profession d'avocat qui se voit imposée selon une estimation des recettes basée sur le nombre d'affaires traitées devant les tribunaux par degré de juridiction.

{XE "Bénéfices_:non commerciaux_:obligation comptable_"}{XE "Forfait_:d'assiette_:obligation comptable_"}{XE "Obligation(s)_:comptables_:forfait d'assiette_"}Obligation comptable des BNC soumis selon le forfait d'assiette : Aux termes du paragraphe III de l'article 62 du code de l'IRPP et de l'IS, les BNC qui choisissent le régime du forfait d'assiette sont dispensés de la tenue d'une comptabilité conforme aux règles édictées par la loi et les normes comptables.

Néanmoins, ils sont tenus «de tenir un **{**XE "Registre coté et paraphé_"**}**registre coté et paraphé par le service de contrôle des impôts sur lequel sont portées au jour le jour, les recettes et les dépenses».

b) Le {XE "Réel_:BNC_"}{XE "Régime réel_:BNC_"}régime réel :

Les règles de détermination du résultat fiscal selon le régime réel des BNC sont les mêmes que celles édictées en matière de Bénéfices Industriels et Commerciaux. Ces règles sont définies par les articles 10 à 15 du code de l'IRPP et de l'IS. Elles sont examinées de façon détaillée au chapitre 5 consacré aux règles comptables et fiscales de détermination du résultat en régime réel.

Le régime réel implique aussi la tenue d'une comptabilité régulière et complète conformément aux règles édictées par la loi et les normes comptables.

Le choix de se placer en régime réel est effectué à l'initiative du contribuable et n'exige aucune formalité particulière d'option auprès de l'administration fiscale.

§ 3. Les bénéfices de l'exploitation agricole et de pêche{TC "§ 3. Les bénéfices de l'exploitation agricole et de pêche"}

A. {XE "Agriculture et pêche_:définition_"}{XE "Définitions_:agriculture_"}Définition du revenu catégoriel

Aux termes de l'article 23 du code de l'IRPP et de l'IS, sont considérés comme bénéfices d'exploitation agricole ou de pêche, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux propriétaires exploitant eux mêmes, soit aux métayers ou autres, ainsi que les revenus provenant de la pêche.

B. Les {XE "Agriculture et pêche_:régimes d'imposition_"}régimes d'imposition des bénéfices agricoles et de pêche {XE "Catégories de revenus des personnes physiques_:agriculture et pêche_"}

La loi et la doctrine fiscale reconnaissent trois régimes d'imposition des revenus agricoles et de pêche :

- Le régime du **{**XE "Agriculture et pêche_:forfait d'assiette_"**}{**XE "Forfait_:d'assiette_:agriculture et pêche_"**}**forfait d'assiette ;

- Le régime réel ;

- Le régime simplifié.

a) Le régime du forfait d'assiette :

Aux termes du paragraphe 3 de l'article 24 du code de l'IRPP et de l'IS, «en l'absence de tenue de comptabilité, les agriculteurs et les pêcheurs sont soumis à l'impôt sur la base d'une évaluation forfaitaire déterminée après consultation des experts du domaine et tenant compte de la nature des spéculations selon les régions». Ainsi, il est établi chaque année, un forfait d'assiette par catégorie de culture (à l'hectare ou par pied d'arbre, par exemple) et après classement en différentes régions selon le rendement en fonction des conditions climatiques de chacune des régions.

Le revenu ainsi déterminé présente les mêmes caractéristiques que les forfaits d'assiette des autres catégories de revenus.

b) Le {XE "Réel_:agriculture et pêche_"}{XE "Agriculture et pêche_:régime réel_"}{XE "Régime réel_:agriculture et pêche_"}régime réel :

Les règles de détermination du résultat fiscal selon le régime réel des bénéfices agricoles sont les mêmes que celles édictées en matière de BIC. Ces règles sont définies par les articles 10 à 15 du code de l'IRPP et de l'IS. Elles sont examinées de façon détaillée au chapitre 5 réservé aux règles comptables et fiscales de détermination du résultat en régime réel.

Le régime réel, qui résulte d'un simple choix du contribuable ne nécessitant aucune démarche d'option auprès de l'administration fiscale, implique, néanmoins, la tenue d'une comptabilité régulière et complète conformément aux règles édictées par la loi et les normes comptables.

c) Le régime de l'{XE "Excédent_:des recettes sur les dépenses_"}{XE "Agriculture et pêche_:excédent des recettes sur les dépenses_"}excédent des recettes sur les dépenses :

Aux termes de l'article 24 du code de l'IRPP et de l'IS, le bénéfice net des exploitations agricoles ou de pêche peut être constitué par l'excédent des recettes totales réalisées au cours de l'année civile sur les dépenses nécessitées par l'exploitation pendant la même année compte tenu du jeu des stocks.

Par recettes totales, il convient d'entendre l'ensemble des recettes de l'agriculteur y compris, à notre avis, les primes, les ristournes perçues des coopératives provenant des excédents, les subventions et les indemnités d'assurance perçues en dédommagement des pertes de récoltes.

Selon la doctrine de l'administration fiscale (Bodi, Texte DGI 93/22 - Note Commune n° 15), ce mode de détermination du revenu net agricole n'implique pas la tenue d'une comptabilité, mais tout simplement l'existence des pièces justifiant les recettes et les pièces justifiant les dépenses d'exploitation.

§ 4. Les traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères{TC "§ 4. Les traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères"}

Cette catégorie de revenu concerne le plus grand nombre de contribuables.

A. {XE "Traitements, salaires, pensions et rentes viagères_:définition_"}Détermination du revenu catégoriel

Aux termes de l'article 25 du code de l'IRPP et de l'IS, sont soumis à l'impôt sur le revenu en tant qu'élément du revenu global :

- Les traitements, salaires, émoluments, indemnités et autres avantages s'y rattachant, et

- Les pensions et rentes viagères.

Les traitements, salaires, émoluments, indemnités et autres avantages : Le Petit Robert définit ces différents revenus comme suit :

Traitements : Rémunération d'un fonctionnaire (payable par douzième mensuel). Gain attaché à un emploi régulier d'une certaine importance sociale.

{XE "Salaires_:(voir traitements, salaires, pensions et ren_"}Salaires : Rémunération d'un travail, d'un service. Salaire, prix d'un travail.

Émoluments : Avantage, profit revenant légalement à quelqu'un.

Indemnités : Ce qui est attribué en compensation de certains frais. Allocation, indemnités de logement, indemnités de résidence.

Certaines indemnités compensent des dépenses personnelles alors que d'autres indemnités sont destinées à compenser des frais professionnels. Ces dernières sont dites : **Indemnités représentatives de frais.**

Les autres avantages couvrent tout autre revenu en espèces ou en nature alloué au personnel en complément de sa rémunération.

Il s'agit de toute rémunération versée à une personne liée à l'entreprise par un contrat de travail, le contrat de travail ayant pour caractéristique fondamentale de créer un lien de subordination de l'employé vers l'employeur.

Sont aussi traitées, mais uniquement du point de vue fiscal, en tant que traitements et salaires les rémunérations allouées par le conseil d'administration d'une société anonyme en contrepartie de l'exercice de son mandat par le Président Directeur Général ainsi que les rémunérations allouées par les associés à la gérance, composée d'associés, égalitaire ou minoritaire (gérant ou collège des gérants associés détenant avec leur conjoint et leurs enfants non émancipés 50% et moins du capital social d'une SARL). Les rémunérations accordées au Président Directeur Général d'une société anonyme ou à la gérance non majoritaire d'une Sarl ainsi qu'à tout gérant non associé, ni directement ni indirectement par le biais de son conjoint ou ses enfants non émancipés, relèvent, par conséquent, de la catégorie des traitements et salaires alors que ces personnes ne se trouvent pas liées par un contrat de travail avec les personnes morales qu'elles dirigent.

Pensions et rentes viagères : Le Petit Robert définit ces différents revenus comme suit :

{XE "Pension_:(voir traitements, salaires, pensions et ren_"}{XE "Définitions_:pension_"}Pension : Allocation périodique versée à une personne bénéficiaire d'une pension. À titre d'exemples de pension, on peut citer : les pensions de retraites, les pensions alimentaires versées à un conjoint en cas de divorce, pension d'invalidité, etc...

{XE "Définitions_:rente viagère_"}Rente : Produit périodique qu'une personne est tenue (par contrat, jugement, disposition testamentaire) de servir à une autre personne. La rente est dite viagère lorsqu'elle est due durant toute la vie du bénéficiaire (viagère = à vie).

Les pensions comprennent les pensions de retraite et d'invalidité servies par les caisses sociales ainsi que les pensions alimentaires servies à titre obligatoire.

Les rentes viagères peuvent être consenties à titre gratuit ou en paiement du prix d'une transaction à titre onéreux.

La **{**XE "Rentes viagères_:(voir traitements, salaires, pensions et ren_"**}**rente viagère (à vie) est à titre onéreux lorsque la personne qui la verse a reçu du bénéficiaire des biens mobiliers ou immobiliers en contrepartie de la rente. Dans ce cas, la rente constitue une modalité de paiement du prix d'acquisition des biens reçus en contrepartie. L'imposer en tant que revenu dans sa globalité équivaut à confondre prix de cession et revenu.

Du point de vue économique, chaque annuité de la rente s'analyse en deux éléments : la partie correspondant au remboursement de la dette en principal et le surplus assimilé à un intérêt implicite.

L'article 25 du code de l'IRPP et de l'IS qui institue l'imposition des rentes viagères dans la même catégorie que les traitements, salaires et pensions n'apporte aucune modération au caractère imposable des rentes viagères. Certains auteurs en ont conclu que les rentes viagères constituent un revenu imposable pour leur montant brut même lorsqu'elles sont constituées à titre onéreux. Une telle interprétation de la loi qui amène à imposer un remboursement de capital en tant que revenu semble manifestement inéquitable.

La rente viagère est à titre gratuit lorsqu'elle est accordée au bénéficiaire sans transfert de propriété en contrepartie.

Les rentes viagères seraient ainsi soumises à l'impôt sur le revenu quelle que soit leur forme ou leur origine (à titre onéreux ou gratuit) à l'exclusion des cas énumérés par l'article 38 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

{XE "Rentes viagères_:exonérées_"}{XE "Exonération_:rentes viagères_"}Font donc exception et ne sont de ce fait pas soumises à l'impôt :

1) Les rentes viagères et allocations temporaires accordées aux victimes d'accident de travail ou à leurs ayants droit ;

2) Les rentes viagères servies en représentation de dommages et intérêts en vertu d'un jugement pour la réparation d'un préjudice corporel.

3) Les rentes viagères accordées à l'assuré avec jouissance effective d'au moins 10 ans, en exécution des contrats d'assurance-vie individuels ou collectifs.

4) De même, le capital décès en exécution des contrats d'assurance-vie individuels ou collectifs est hors du champ d'application de l'impôt sur le revenu.

B. {XE "Traitements, salaires, pensions et rentes viagères_:régime d'imposition_"}Régime d'imposition des {XE "Assiette_:traitements, salaires, pensions et rentes viagères_"}traitements, salaires, pensions et rentes viagères

Les traitements et salaires : Cette catégorie de revenu ne connaît qu'un seul mode d'imposition : le forfait d'assiette calculé sur la base du revenu net de retenues sociales.

Ainsi, aux termes de l'article 26 et de l'alinéa 2 de l'article 37 du code de l'IRPP et de l'IS, le revenu net imposable au titre des traitements et salaires est déterminé comme suit :

+ Montant brut des éléments du revenu y compris les avantages en nature

- (Moins) les retenues **obligatoires** effectuées par l'employeur en vue

= Revenu brut fiscal (c'est-à-dire net des retenues sociales obligatoires)

- (Moins) les frais professionnels **fixés forfaitairement** à 10% du reliquat

= Revenu catégoriel net imposable

Les pensions et rentes viagères : Cette catégorie de revenu ne connaît qu'un seul mode d'imposition : le forfait d'assiette calculé sur la base du montant brut de la pension ou de la rente, duquel il est déduit un abattement de 25%.

Ainsi, aux termes du paragraphe II de l'article 26 et l'alinéa 2 de l'article 37 du code de l'IRPP et de l'IS, le revenu net imposable au titre des pensions et rentes viagères est déterminé comme suit :

+ Montant brut de la pension ou de la rente viagère

- (Moins) 25% du montant brut

= Revenu catégoriel net imposable

(équivalent à 75% du montant brut de la pension ou de la rente viagère).

Rentes viagères et pensions non soumises à l'impôt sur le revenu : Aux termes de l'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS, ne sont pas soumises à l'impôt, et se trouvent par conséquent, totalement exonérées d'impôt :

1) Les rentes viagères et allocations temporaires accordées aux victimes d'accident de travail ou aux ayants droit ;

2) Les rentes viagères servies en représentation de dommages et intérêts en vertu d'un jugement pour la réparation d'un préjudice corporel.

3) Les rentes viagères accordées à l'assuré avec jouissance effective d'au moins 10 ans, en exécution des contrats d'assurance-vie individuels ou collectifs.

De même, les pensions et rentes viagères de source étrangère ayant été soumises à l'impôt dans le pays d'origine ne sont pas imposables en Tunisie.

C. Éléments imposables et éléments exonérés au titre des traitements, salaires, émoluments, indemnités et autres avantages s'y rattachant

Aux termes des articles 25 et 26 du code de l'IRPP et de l'IS, le revenu imposable au titre des traitements et salaires est constitué par le montant brut fiscal (et non social) des différents éléments de rémunération de la catégorie y compris les avantages en nature.

Les avantages en nature sont évalués d'après leur valeur réelle. Toutefois, les personnes qui bénéficient de droit d'une indemnité de logement et qui occupent un logement, propriété de l'employeur sans bénéfice de l'indemnité, sont soumises à l'impôt sur la base du montant de l'indemnité qui devait leur être servie quel que soit le montant de la valeur locative du logement mis à disposition.

Le même procédé est retenu en cas d'utilisation d'une voiture de service pour des besoins personnels.

Les traitements et salaires de source étrangère ne sont imposables en Tunisie que dans le cas où ils n'ont pas été soumis au paiement de l'impôt dans le pays d'origine (article 36 du code de l'IRPP et de l'IS).

{XE "Exonération_:impôt sur le revenu_"}Éléments et {XE "Traitements, salaires, pensions et rentes viagères_:avantages exonérés_"}avantages non imposables au titre des traitements et salaires : L'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS exclut certains éléments de salaires de l'assiette imposable.

Ne sont, de ce fait, pas soumis à l'impôt sur le revenu :

1) La {XE "Gratification de fin de service_"}gratification de {XE "Fin de service (indemnités)_"}fin de service : Le **{**XE "Salarié_:licenciement_"**}{**XE "Licenciement_:salarié_"**}**licenciement d'un salarié donne lieu généralement à plusieurs types d'indemnités telles que : l'indemnité de préavis, l'indemnité de congés payés et la gratification pour fin de service proprement dite. Seule cette dernière est concernée par l'exonération de l'impôt sur le revenu dans les limites fixées par la législation du travail ou dans les limites des montants fixés dans le cadre des opérations de licenciement de salariés pour des raisons économiques et approuvées par la commission de contrôle des licenciements ou par l'inspection de travail ou fixées dans le cadre des décisions de la commission d'assainissement et de restructuration des entreprises à participation publique.

En effet, aux termes du point 5 de l'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS, la gratification de fin de service est exonérée de l'IR dans les limites fixées dans le cadre de la législation relative au travail, c'est-à-dire dans la limite :

- des montants prévus par les conventions collectives sectorielles ou particulières à des entreprises telles que définies par la législation relative au travail,

- des montants fixés ou approuvés par les commissions de contrôle des licenciements ou par l'inspection du travail dans le cadre des opérations de licenciement de salariés pour des raisons économiques ou fixés par décision de la commission d'assainissement et de restructuration des entreprises à participation publique,

- du salaire de trois mois dans les autres cas.

Sur la base de ce qui précède, la gratification de fin de service est exonérée de l'impôt sur le revenu soit totalement, soit dans la limite du salaire de trois mois.

(1) Gratification de fin de service {XE "Exonération_:gratification de fin de service_"}exonérée sur la base de son montant total

La gratification de fin de service est exonérée sur la base des montants fixés dans le cadre des opérations de licenciement des salariés pour des raisons économiques, tels que fixés ou approuvés par la commission de contrôle des licenciements ou par l'inspection de travail ou par la commission d'assainissement et de restructuration des entreprises à participation publique.

(2) Gratification de fin de service exonérée sur une base supérieure à trois mois

La gratification de fin de service est exonérée de l'impôt sur le revenu dans la limite des montants fixés par les conventions collectives sectorielles ou particulières à des entreprises telles que définies par la législation relative au travail lorsque ces montants dépassent le salaire de trois mois.

Les conventions collectives sectorielles ou particulières à des entreprises sont définies conformément à la législation relative au travail comme étant des conventions portant sur les conditions de travail conclues entre des employeurs d'une part, et une organisation ou plusieurs organisations syndicales de travailleurs d'autre part.

La convention collective est sectorielle lorsqu'elle est opposable à tous les employeurs et employés exerçant dans le secteur couvert par ladite convention (article 38 du code de travail).

Les conventions particulières concernent une entreprise ou un ensemble d'entreprises. Ces conventions ne doivent pas prévoir des dispositions moins favorables que celles prévues par les conventions collectives sectorielles en vigueur dans le secteur de l'activité de l'entreprise (article 44 du code de travail).

(3) Gratification de fin de service exonérée dans la limite du salaire de trois mois

À l'exception des cas prévus par la loi et ci-dessus mentionnés, la gratification de fin de service reste exonérée de l'impôt sur le revenu et, par conséquent, de la retenue à la source dans la limite du salaire de trois mois, et ce, conformément aux dispositions de l'article 22 du code du travail.

Article 22 (nouveau) du code de travail : Tout travailleur lié par un contrat à durée indéterminée, licencié après l'expiration de la période d'essai, bénéficie, sauf le cas de faute grave, d'une gratification de fin de service calculée à raison d'un jour de salaire par mois de service effectif dans la même entreprise, sur la base du salaire perçu par le travailleur au moment du licenciement, compte tenu de tous les avantages n'ayant pas le caractère de remboursement de frais.

Cette gratification ne peut excéder le salaire de trois mois quelle que soit la durée du service effectif, sauf dispositions plus favorables prévues par la loi ou par les conventions collectives ou particulières.

La gratification de fin de service est exonérée également dans la limite du salaire de trois mois lorsque le licenciement des salariés a lieu pour des raisons économiques sans que le montant de la gratification de fin de service ne soit fixé par la commission de contrôle des licenciements ou par la commission d'assainissement et de restructuration des entreprises à participation publique et en l'absence de conventions collectives sectorielles ou particulières.

(4) Montants non concernés par l'exonération

L'exonération susvisée ne couvre pas notamment, selon la doctrine administrative :

- les indemnités accordées par les entreprises à leurs salariés en dehors du cadre susvisé telles que les rémunérations payées à l'occasion du départ volontaire à la retraite anticipée,

- les autres indemnités accordées à l'occasion du licenciement des salariés telles que l'indemnité de préavis et l'indemnité de mise à la retraite et autres rémunérations,

- l'indemnité revêtant le caractère de dommages-intérêts visée aux articles 23 bis et 24 du code du travail.

Aux termes des articles 23 nouveau, 23 bis et 24 du code du travail, la rupture abusive du contrat du travail par l'une des parties ouvre droit à des dommages-intérêts qui ne se confondent pas avec l'indemnité due pour inobservation du délai de préavis ou avec la gratification de fin de service.

En cas de **{**XE "Licenciement_:abusif_"**}**licenciement abusif, le préjudice donne lieu à des dommages-intérêts dont le montant varie entre le salaire d'un mois et celui de deux mois pour chaque année d'ancienneté dans l'entreprise sans que ces dommages-intérêts ne dépassent dans tous les cas le

salaire de trois années. L'existence et l'étendue du préjudice résultant de ce licenciement sont appréciées par le juge compte tenu notamment de la qualification professionnelle du travailleur, de son ancienneté dans l'entreprise, de son âge, de son salaire, de sa situation familiale, de l'impact dudit licenciement sur ses droits à la retraite, du respect des procédures et des circonstances de fait.

Toutefois, dans le cas où il s'avère que le licenciement a eu lieu **{**XE "Licenciement_:ayant une cause réelle et sérieuse_"**}**pour une cause réelle et sérieuse mais sans respect des procédures légales ou conventionnelles, le montant des dommages-intérêts varie entre le salaire d'un mois et celui de quatre mois. L'évaluation des dommages-intérêts est effectuée compte tenu de la nature des procédures et des effets de celles-ci sur les droits du travailleur.

Il est tenu compte, pour la détermination des dommages-intérêts, du salaire perçu par le travailleur au moment du licenciement compte tenu de tous les avantages n'ayant pas le caractère de remboursement de frais.

Les dommages-intérêts **{**XE "Dommages-intérêts (rupture abusive d'un contrat de_"**}**dus pour **{**XE "Rupture abusive d'un contrat de travail (dommages-_"**}**rupture abusive du contrat de travail à durée déterminée du fait de l'employeur sont fixés à un montant égal au salaire correspondant à la durée restante du contrat ou au travail restant à accomplir.

Selon la doctrine administrative, ces dommages-intérêts pour rupture abusive du contrat de travail sont soumis à l'impôt sur le revenu.

Toutefois, cette doctrine nous semble contestable. En effet, l'indemnité de rupture abusive a le caractère de dommages-intérêts accordés par le juge en réparation d'un préjudice subi, elle devrait de ce fait, être en dehors du champ d'application de l'impôt sur le revenu des personnes physiques au même titre que du régime de cotisation à la CNSS [8].

2) Les {XE "Allocations_:spéciales_"}allocations spéciales destinées à couvrir les {XE "Frais_:inhérents à la fonction (IR)_"}frais inhérents à la fonction ou à l'emploi supportés par les salariés dans la mesure où elles sont justifiées ;

3) Les allocations, indemnités et prestations servies sous quelle que forme que ce soit en application de la législation relative à l'assistance, à l'assurance et à la sécurité sociale ;

4) Les traitements, salaires et indemnités servis par les Etats étrangers au profit du {XE "Personnel_:étranger_:détaché auprès du gouvernement_"}personnel détaché auprès du gouvernement Tunisien dans le cadre de la coopération technique.

5) L'{XE "Expatriation_"}{XE "Indemnité_:d'expatriation_"}indemnité d'expatriation, émoluments, indemnités et autres avantages reçus par les salariés au titre de leur activité à l'étranger à condition que l'employeur soit domicilié ou établi en Tunisie et que l'activité se rapporte à :

- des études techniques ou économiques ou sociales ou environnementales ou à une assistance technique,

- des travaux de construction, de montage, opérations de maintenance ou activités de surveillance s'y rattachant.

6) Les cotisations payées par l'employeur {XE "Contrats_:assurance vie_"}dans le cadre des contrats collectifs {XE "Contrats_:assurance vie_"}d'{XE "Assurance-vie_:avantages non imposables_"}assurance vie visés au § 2 de l'article 39-I du code de l'IRPP et de l'IS.

---

8 Notre avis, qui n'est pas en accord avec la doctrine administrative, doit s'entendre sous réserve de l'appréciation souveraine des tribunaux.

7) Primes accordées par l'employeur en sus de l'indemnité versée par les services de l'emploi au titulaire des contrats SIVP : Les indemnités complémentaires servies par l'entreprise aux stagiaires dans le cadre de contrat SIVP ne sont pas soumises aux prélèvements au titre des cotisations sociales et de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, et en conséquence, ne sont passibles d'aucune retenue à la source.

Doctrine administrative définissant certains éléments exonérés ou imposables :

La doctrine administrative (notamment BODI - Texte DGI n° 90/07 - Note commune n° 2 ; pages 49 à 65) trace les limites des éléments exclus de l'assiette imposable dans la catégorie des traitements et salaires. Sans une bonne maîtrise de cette doctrine, il semble pratiquement impossible d'agir correctement en matière d'imposition des traitements et salaires et par voie de conséquence de retenues à la source sur cette catégorie de revenus.

Ainsi, se trouvent, selon la doctrine administrative, exclus de l'assiette imposable, les éléments suivants servis aux employés et salariés :

1) L'{XE "Indemnité_:de salissure (avantages non imposables)_"}indemnité de salissure : Cette indemnité ne constitue pas un complément de revenu imposable, elle est donc exclue de la base de la retenue à la source.

2) L'{XE "Indemnité_:de panier (avantages non imposables)_"}indemnité de panier ou la {XE "Nourriture servie au personnel (avantages non impo_"}nourriture servie au personnel astreint (contraint) à rester sur les lieux du travail durant les heures de repas : Cette indemnité ou cet avantage ne constitue pas un complément de revenu imposable, ils sont donc exclus de la base de la retenue à la source.

3) Le {XE "Logement_:du personnel_:impôt sur le revenu_"}logement pour les personnes astreintes à rester sur les lieux du travail même en dehors des heures de service ou son équivalent en indemnité servie en argent : Cet avantage n'est pas imposable lorsqu'il est accordé par nécessité de service.

Et d'une manière générale, le cas de tout salarié astreint à rester sur les lieux du travail même en dehors des heures de service.

4) Le logement fourni par l'employeur du fait de l'{XE "Isolement du lieu du travail (IR)_"}isolement du lieu du travail : Lorsqu'il est octroyé par nécessité de service, cet avantage n'est pas imposable.

5) L'{XE "Uniforme de travail (avantages non imposables)_"}uniforme de travail et le {XE "Matériel de sécurité (avantages non imposable)_"}matériel de sécurité (casques, lunettes, gants, etc...) ne constituent pas un avantage imposable.

6) Les avantages octroyés pour des raisons de {XE "Protection sanitaire du salarié (avantages non imp_"}protection sanitaire du salarié : Lait, savon etc... ou leur équivalent servi en indemnité en argent.

7) La {XE "Téléphone (avantages non imposable)_"}{XE "Prise en charge_:du téléphone (avantages non imposables)_"}prise en charge du téléphone en raison de son utilisation pour les besoins du service.

8) Les {XE "Remboursement_:de frais (vantages non imposables)_"}remboursements de frais : Effectués soit sur justifications produites par le salarié telles que factures d'hébergement, de restaurant, de transport... ou sur la base d'un forfait fixé par les textes réglementaires (Décrets, conventions collectives).

9) Les sommes prélevées sur le {XE "Fonds_:social_"}fonds social pour servir le financement des **{**XE "Tickets restaurant (avantages non imposables)_"**}**tickets restaurant, une **{**XE "Cantine (avantages imposables)_"**}**cantine et tout autre avantage au personnel.

10) La fourniture gratuite de {XE "Publications périodiques (avantages non imposables_"}publications périodiques.

11) La gratuité du transport pour les agents actifs des sociétés de {XE "Transport_:personnel_:avantages imposables_"}transport.

Le bénéfice de l'exonération d'un avantage servi en nature ne peut, bien entendu, se **{**XE "Cumul_:d'avantages en nature_"**}**{XE "Avantages_:en nature_:cumul_"**}**cumuler avec une indemnité au même titre servie en argent. En cas de cumul, la somme d'argent qui se superpose à l'avantage en nature est imposable.

En revanche, les éléments suivants sont pris en compte, selon la doctrine administrative, dans l'assiette {XE "Traitements, salaires, pensions et rentes viagères :avantages imposables_"}imposable :

1) La quote-part à la charge du salarié au titre de l'{XE "Assurance groupe_:quote part à la charge du salarié_"}assurance groupe : La non déductibilité de la retenue à la source sur salaires au titre de l'assurance groupe pour la détermination de l'assiette imposable parait en désharmonie avec la politique du gouvernement qui encourage les entreprises à souscrire des assurances groupes par l'octroi d'un abattement sur les cotisations patronales à la CNSS.

Néanmoins, lorsqu'une telle contribution est obligatoire dans le cas spécifique de l'entreprise, elle devient déductible de l'assiette imposable à l'IRPP. En effet, selon une prise de position de la DGELF, la cotisation des salaires des compagnies d'assurances à l'assurance groupe étant obligatoire en vertu de la convention collective régissant le secteur, elle est en conséquence déductible de l'assiette soumise à la retenue à la source au titre de l'IR.

2) L'avantage en nature sous forme de {XE "Logement_:du personnel_:avantages imposables_"}logement mis à la disposition du salarié par l'entreprise qui en est locataire, évalué pour son montant réel sauf lorsque le salarié bénéficiaire est astreint à rester sur les lieux du travail même en dehors des heures de service.

3) Le logement fourni par l'entreprise qui en est propriétaire au lieu de lui servir une indemnité, évalué au montant de l'indemnité équivalente.

Cette doctrine paraît aussi en désharmonie avec la doctrine administrative relative à l'octroi du régime de l'amortissement exceptionnel des immeubles construits ou acquis destinés au logement du personnel et qui, selon ladite doctrine, doivent être mis gratuitement à la disposition du personnel.

Ainsi, d'une part la doctrine exige la gratuité du logement pour bénéficier de l'amortissement exceptionnel et de l'autre, elle impose cette gratuité en tant qu'avantage en nature.

4) La {XE "Voiture de fonction (avantages imposables)_"}voiture de fonction utilisée à des fins personnelles au lieu de lui servir une indemnité. Cet avantage est évalué au montant de l'indemnité équivalente ou à défaut d'équivalent, de l'indemnité pratiquée dans le secteur public.

5) Les {XE "Essence (avantages imposables)_"}{XE "Bons_:d'essence (avantages imposables)_"}bons d'essence : Pour leur valeur réelle servie et utilisée.

6) La gratuité du {XE "Transport_:personnel_:avantages non imposables_"}transport pour les administratifs des sociétés de transport ainsi que les membres de famille de l'ensemble des employés des sociétés de transport. L'avantage est évalué par le prix de l'abonnement servi au public.

7) Les consommations gratuites d'{XE "Electricité (avantages imposables)_"}électricité, de {XE "Gaz (avantages imposables)_"}gaz ou d'{XE "Eau (avantages imposables)_"}eau sont imposables sur la base de leur montant réel tel qu'il ressort des relevés de consommation.

§ 5. Les revenus fonciers {TC "§ 5. Les revenus fonciers "}

Il existe deux catégories de revenus fonciers :

- les revenus provenant de la location d'immeubles,

- et la plus-value de cession d'immeubles et des titres assimilés (dite plus-value immobilière).

L'impôt sur la plus-value immobilière, qui est libératoire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, est étudié au chapitre 2.

Le présent développement est donc exclusivement réservé aux revenus des immeubles donnés en location.

A. Définition du revenu catégoriel

L'article 27 du code de l'IRPP et de l'IS retient une définition résiduelle pour les revenus fonciers. Ainsi, sont traités en tant que revenus fonciers, à condition qu'ils ne soient pas inclus dans une des autres catégories des revenus (BIC, BNC et BA) soumis selon le régime réel **en raison de l'affectation de l'immeuble au bilan**, les revenus provenant des loyers des propriétés bâties et des propriétés non bâties y compris ceux des terrains occupés par les carrières ainsi que les recettes provenant de la location du droit d'affichage, de la concession du droit de propriété ou d'usufruit des immeubles.

B. Régimes d'imposition des revenus fonciers

Les revenus fonciers peuvent être soumis à l'impôt selon trois régimes d'imposition :

- le régime réel.

- le régime du forfait partiel d'assiette réservé aux revenus des immeubles bâtis.

- le régime des recettes nettes de dépenses applicable aux revenus des terrains non bâtis.

Les revenus fonciers provenant de la **{**XE "Location_:d'immeubles_:étudiant_"**}**location d'immeubles destinés à l'**{**XE "Hébergement et restauration des étudiants_"**}**hébergement des étudiants conformément à un cahier des charges (location en meublés) et qui relèvent de la catégorie des BIC sont exonérés d'impôt sur le revenu des personnes physiques durant les dix premières années d'activité à compter de la date de commencement desdites activités sans minimum d'impôt alors que les revenus fonciers provenant de la **{**XE "Construction_:verticale_"**}{**XE "Location_:de constructions verticales_"**}**location des constructions verticales destinées à l'**{**XE "Habitat_:collectif_"**}**habitat collectif, social ou économique réalisés à cette fin conformément à un cahier des charges approuvé par arrêté du ministre de tutelle du secteur sont exonérés durant les dix premières années d'activité avec application du minimum d'impôt super réduit de 30% de l'impôt sur le revenu calculé sur le revenu global.

a) Le {XE "Revenus_:fonciers_:régime réel_"}{XE "Régime réel_:revenus fonciers_"}régime réel : Les règles de détermination du résultat fiscal selon le régime réel des revenus fonciers sont les mêmes que celles édictées en matière de Bénéfices Industriels et Commerciaux. Ces règles sont définies par les articles 10 à 15 du code de l'IRPP et de l'IS. Elles sont examinées de façon détaillée au chapitre 5 consacré à l'étude des règles comptables et fiscales de détermination du bénéfice réel.

Le régime réel implique aussi la tenue d'une comptabilité régulière et complète conformément aux règles édictées par la loi et les normes comptables.

Le choix de se placer au régime réel est effectué à l'initiative du contribuable et n'exige aucune formalité particulière d'option auprès de l'administration fiscale.

b) Le régime du {XE "Revenus_:fonciers_:forfait partiel d'assiette_"}{XE "Forfait_:partiel d'assiette (revenus fonciers)_"}forfait partiel d'assiette applicable aux revenus des {XE "Revenus_:des immeubles bâtis_"}{XE "Revenus_:des immeubles bâtis_"}{XE "Location_:d'immeubles_:bâtis_"}{XE "Immeubles_:bâtis_:régimes d'imposition_"}immeubles bâtis : À défaut de détermination selon le régime réel qui nécessite la tenue d'une comptabilité régulière, le revenu imposable des propriétés bâties est déterminé comme suit :

a) + Recettes TVA comprise

b) - 30% des recettes TVA comprise au titre des charges de gestion, des rémunérations de concierge, des assurances et des amortissements

c) - Frais de réparation et d'entretien justifiés

d) - La taxe sur les immeubles bâtis acquittée

= Revenu net imposable soit (a) - {(b) + (c) + (d)}

La prise en compte du loyer TVA comprise (qui ne concerne que les immeubles donnés en location à usage professionnel) pour la détermination de l'assiette imposable à l'impôt sur le revenu conjuguée avec la discrimination en matière d'imposition des loyers à la TVA selon que le propriétaire est assujetti à un autre titre à la TVA ou non pose un problème d'égalité de traitement et d'équité entre les contribuables. Il est dès lors possible de s'interroger sur la conformité du régime fiscal d'imposition des loyers à la TVA et par voie de conséquence à l'impôt sur le revenu (forfait d'assiette ayant pour base le loyer TVA comprise) avec la règle fondamentale de l'équité en matière d'imposition fiscale que pose la constitution tunisienne. La prise en compte de la TVA pour le calcul du forfait d'assiette fait qu'à revenu égal, l'imposition n'est pas égale.

c) Régime des {XE "Revenus_:fonciers_:recettes nettes de dépenses_"}{XE "Recettes_:nettes de dépenses (revenus fonciers)_"}recettes nettes de dépenses applicable aux revenus des {XE "Revenus_:des terrains non bâtis_:régime d'imposition_"}{XE "Location_:de terrains non bâtis (régime d'imposition)_"}{XE "Terrain(s)_:non bâtis (régime d'imposition)_"}terrains non bâtis : Aux termes du paragraphe II, alinéa 2, de l'article 28 du code de l'IRPP et de l'IS, le revenu net des propriétés non bâties louées est évalué en déduisant du revenu brut le montant des dépenses justifiées et nécessitées par la production de ce revenu ainsi que la taxe sur les terrains non bâtis acquittée.

d) Remarque commune aux régimes autres que le régime réel applicables aux revenus fonciers : Par revenu brut, il convient d'entendre le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire.

Ces recettes brutes incluent :

+ Le montant des loyers effectivement encaissés y compris éventuellement la TVA sur loyers,

+ Le montant des redevances de location du droit d'affichage et de la concession du droit de propriété ou d'usufruit.

A ces recettes il convient :

d'ajouter : le montant des dépenses incombant normalement au propriétaire mais mises par convention à la charge du locataire ;

de déduire : le montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte du locataire (dépenses pour compte ou charges revenant au locataire refacturées par le propriétaire à l'identique)

= Recettes servant de base pour le calcul de l'assiette imposable au titre des revenus fonciers

Dans les régimes autres que le régime réel, la détermination des revenus fonciers prend en compte :

- les recettes effectivement réalisées d'une part ;

- et d'autre part :

• les frais de réparation et d'entretien justifiés par des factures établies au nom du propriétaire pour leur montant TVA comprise ainsi que la taxe sur les immeubles bâtis acquittée dans le cas des immeubles bâtis.

• toutes les dépenses justifiées, ainsi que la taxe sur les terrains non bâtis pour les terrains nus. Les factures justificatives des dépenses sont prises en compte pour leur montant TVA comprise.

§ 6. Les revenus des valeurs mobilières {TC "§ 6. Les revenus des valeurs mobilières "}

On entend par valeurs mobilières les titres de propriété du capital (actions de sociétés anonymes et parts de sociétés à responsabilité limitée notamment). La plus-value mobilière des particuliers relevant de la catégorie des revenus des valeurs mobilières est soumise à un régime d'imposition spécifique (voir section 2 du chapitre 2).

A. Champ de couverture de la catégorie des revenus des valeurs mobilières

La catégorie des revenus des valeurs mobilières couvre les bénéfices distribués par les personnes morales suivantes :

1) Les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ainsi que les coopératives et leurs unions ;

2) Les associations en participation qui revêtent en fait une forme juridique qui les rendraient imposables à l'impôt sur les sociétés ;

3) Les établissements tunisiens de sociétés étrangères passibles de l'impôt sur les sociétés.

B. Définition du revenu catégoriel

(1) Aux termes des paragraphes II et II bis de l'article 29 du code de l'IRPP et de l'IS, **sont considérés comme revenus distribués** :

a) Tous les bénéfices ou produits qui ne sont ni mis en réserves ni incorporés au capital : ces bénéfices sont constitués de ceux ayant servi de base au calcul de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, ces bénéfices sont :

- majorés des bénéfices exonérés ou de source étrangère et,

- diminués de l'impôt sur les sociétés, des amendes et pénalités ainsi que des charges non admises en déduction pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans la mesure où elles ne correspondent pas à une diminution de l'actif net.

b) Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.

c) Les bénéfices réalisés en Tunisie par les établissements tunisiens de sociétés étrangères soumis à l'IS qui sont présumés être distribués au profit des associés non domiciliés en Tunisie.

d) Sont aussi considérés comme revenus distribués, les revenus **{**XE "Parts des fonds communs_:de placement_"**}{**XE "Sommes_:des parts des fonds communs de placement_"**}**des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières prévus par la loi n° 2001-83 du 24 juillet 2001, portant promulgation du code des organismes de placement collectif ainsi que des parts des fonds d'amorçage et des parts des fonds communs de placement à risque prévus par la législation les régissant.

(2) Sont, aussi, assimilés à des revenus de valeurs mobilières distribués :

a) Sauf preuve contraire, les **{**XE "Sommes_:mises à la disposition des associés_"**}**sommes mises à la disposition des associés, directement ou par personnes interposées, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes **à l'exception de celles servies entre la société mère et ses filiales**.

Lorsque ces sommes sont remboursées à la personne morale, le montant de l'impôt correspondant à la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est imputé sur l'impôt dû au titre de l'année du remboursement ou des années suivantes.

b) Les rémunérations, **{**XE "Avantages_:occultes_"**}**avantages et **{**XE "Bénéfices_:occultes_"**}**bénéfices occultes.

c) Les **{**XE "Jetons de présence_"**}**jetons de présence attribués aux membres du Conseil d'Administration ou du Conseil de Surveillance en leur dite qualité.

d) Les intérêts excédentaires par rapport au taux de 8% servis aux associés à raison des sommes qu'ils versent à la société en sus de leur apport dans le capital social, ainsi que la rémunération des sommes dépassant 50% du capital.

e) Lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les société cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves capitalisés, depuis moins de cinq ans, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits.

Toutefois, l'appropriation des parts sociales de SARL par un seul associé ne constitue un cas de cessation d'activité que dans le cas où cet associé unique est une personne morale. En effet, l'associé unique, personne physique, peut transformer la SARL en SUARL.

(3) En revanche, certaines sommes distribuées aux associés ne constituent pas des revenus de valeurs mobilières. Il s'agit des éléments suivants :

a) L'**{**XE "Amortissement_:du capital_"**}**amortissement du capital réalisé au moyen de fonds provenant de la cession d'éléments d'actif ainsi que les remboursements d'apports en cas de réduction du capital.

b) La distribution de la **{**XE "Prime_:d'émission (distribution)_"**}**prime d'émission à ceux qui en ont fait apport.

c) Les **{**XE "Sommes_:remboursées aux associés_"**}**sommes remboursées aux associés suite à la liquidation de la société et portant sur leurs apports au capital ou sur un capital précédemment amorti ayant supporté l'impôt ou sur des réserves capitalisées depuis plus de cinq ans.

C. {XE "Revenus_:des valeurs mobilières_:exonération_"}{XE "Exonération_:revenus des valeurs mobilières_"}Revenus des valeurs mobilières exonérés d'impôt sur le revenu et revenus des valeurs mobilières soumis à l'impôt sur le revenu

La fiscalité des valeurs mobilières distingue entre deux catégories de revenus de valeurs mobilières :

- Les revenus des valeurs mobilières exonérés de l'impôt sur le revenu ;

- Les revenus des valeurs mobilières soumis à l'impôt sur le revenu.

(1) Les revenus des valeurs mobilières exonérés d'impôt : Aux termes du point 10 de l'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS, les **{**XE "Dividendes_"**}**dividendes distribués régulièrement par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et les dividendes des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières ainsi que les dividendes des parts de fonds d'amorçage et des parts des fonds communs de placement à risque ne sont pas soumis à l'IRPP.

(2) Les revenus des valeurs mobilières soumis à l'impôt : Selon la doctrine administrative (BODI - Texte DGI n° 95/23, Note Commune n° 16 pages 143 à 146) sont soumis à l'IRPP dans la catégorie des revenus de valeurs mobilières, les éléments suivants :

a) les **{**XE "Jetons de présence_"**}**jetons de présence,

b) Les intérêts excédentaires par rapport au taux de 8% servis aux associés à raison des sommes qu'ils versent à la société en sus de leur apport dans le capital social, ainsi que la rémunération des sommes dépassant 50% du capital.

c) les **{**XE "SARL_:gérants majoritaires_"**}{**XE "Rémunérations_:gérants majoritaires_"**}**rémunérations des **{**XE "Gérants majoritaires de SARL_"**}**gérants associés majoritaires de SARL,

d) les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevés sur les bénéfices telles que :

- La prise en charge des dépenses personnelles de l'un des associés,

- L'avantage procuré par la vente par un associé à la société de biens pour une valeur supérieure à la valeur réelle,

- L'avantage procuré par la vente par la société à un associé d'un bien pour une valeur inférieure à la valeur réelle...

e) sauf preuve contraire, les sommes soumises à la disposition des associés directement ou par personnes interposées, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes, à l'exception de celles servies entre sociétés mères et filiales.

La preuve contraire doit être établie par l'associé ou l'actionnaire qui doit démontrer que l'opération ne revêt pas le caractère de distribution.

À ce titre, la preuve contraire peut être démontrée :

- si le prêt, objet de la présomption de distribution, a été conclu par un contrat dûment établi, préalablement à l'opération de remise des sommes présumées distribuées moyennant un taux d'intérêt normal et que les conditions de remboursement sont fixées ;

- si les avances consenties par la société à un associé sont réalisées dans le cadre d'opérations commerciales normales ;

- si l'avance ou le prêt a fait l'objet de remboursement avant l'intervention des services de contrôle...

Lorsqu'une avance en {XE "Compte(s)_:courants associés_"}compte courant ou un prêt a fait l'objet d'une imposition entre les mains du bénéficiaire, tout remboursement par la personne physique à la personne morale, intervenant après que l'imposition à l'IRPP ait eu lieu, rend le montant de l'impôt correspondant à la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu imputable sur l'impôt dû au titre de l'année du remboursement ou des années suivantes.

f) les **{**XE "Rémunérations_:occultes_"**}**rémunérations et **{**XE "Avantages_:occultes_"**}**avantages occultes : il s'agit de charges régulièrement comptabilisées (honoraires, commissions...) sauf que l'entreprise refuse de révéler l'identité des bénéficiaires.

g) les **{**XE "Bénéfices_:occultes_"**}**bénéfices occultes : à la différence des rémunérations et avantages occultes, les bénéfices occultes n'apparaissent pas en comptabilité. Il s'agit généralement de **{**XE "Minoration du chiffre d'affaires_"**}**minoration du **{**XE "Chiffre d'affaires_:minoration_"**}**chiffre d'affaires.

D. Détermination de la base {XE "Revenus_:des valeurs mobilières_:base imposable_"}{XE "Assiette_:revenus de valeurs mobilières_"}imposable

Lorsqu'un revenu assimilé aux valeurs mobilières est imposable, l'assiette soumise à l'impôt est constituée par le revenu brut avant toute déduction de retenues à la source. Dans le cas où le revenu a subi une retenue à la source, l'impôt retenu à la source s'ajoute au revenu net encaissé pour la détermination du revenu brut catégoriel imposable. Il est ensuite déduit de l'impôt dû sur le revenu global.

§ 7. Les revenus des capitaux mobiliers {TC "§ 7. Les revenus des capitaux mobiliers "}

On entend par capitaux mobiliers, les placements à intérêts. Ces placements à revenus fixes se distinguent des valeurs mobilières qui sont des placements dits à risque.

Les capitaux mobiliers sont des créances ou des titres de créances alors que les valeurs mobilières sont représentées par des titres de capital.

A. Définition du revenu catégoriel

Aux termes de l'article 34 du code de l'IRPP et de l'IS, sont considérés comme revenus de capitaux mobiliers :

1) Les **{**XE "Intérêts_:des emprunts_"**}**intérêts, les arrérages, les lots et **{**XE "Prime_:de remboursement_"**}**primes de remboursement et autres produits des obligations, effets publics et autres titres d'emprunt négociables émis par l'Etat, les collectivités publiques locales, les établissements publics, les associations de toute nature et les sociétés civiles et commerciales ;

2) Les intérêts des créances ;

3) Les intérêts des dépôts de sommes d'argent ;

4) Les intérêts et les rémunérations des cautionnements ;

5) Les produits des comptes courants.

6) Les revenus des **{**XE "Parts des fonds communs_:de créances_"**}**parts et le **{**XE "Boni de liquidation du fonds commun de créances_"**}**boni de liquidation du fonds commun de créances prévu par la loi n° 2001-83 du 24 juillet 2001, portant promulgation du code des organismes de placement collectif.

B. {XE "Revenus_:des capitaux mobiliers_:détermination du revenu net_"}Détermination du {XE "Assiette_:revenus de capitaux mobiliers_"}revenu net

Le revenu net catégoriel est constitué par le montant brut du revenu des capitaux mobiliers avant toute retenue à la source au titre des intérêts et tous autres produits ou avantages que **le créancier perçoit** au cours de l'année précédant celle de l'imposition, **à quelles que périodes de temps qu'ils s'appliquent, sans distinction entre ceux afférents à ladite année et ceux payés par anticipation ou à titre d'arriérés**.

En matière de revenus de capitaux mobiliers, l'année d'imposition entre les mains du bénéficiaire correspond à **l'année au cours de laquelle les revenus sont encaissés** abstraction faite des périodes effectives auxquelles se rattachent ces revenus.

{XE "Franchise annuelle sur les intérêts des obligation_"}Franchise annuelle sur les intérêts des obligations et des {XE "Intérêts_:de l'épargne et des obligations_:franchise annuelle_"}intérêts de l'épargne : Aux termes du paragraphe II de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS, sont déductibles de la base imposable les intérêts perçus par le contribuable au cours de l'année au titre des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques, ou de la Caisse d'Epargne Nationale de Tunisie ou au titre des emprunts obligataires dans la limite d'un montant annuel de mille cinq cent dinars (1500 D) sans que ce montant n'excède mille dinars pour les intérêts provenant des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques et auprès de la Caisse d'Epargne Nationale de Tunisie.

C. {XE "Exonération_:revenus de capitaux mobiliers_"}{XE "Revenus_:des capitaux mobiliers_:exonération_"}Revenu des capitaux mobiliers exonérés

Aux termes de l'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS, ne sont pas soumis à l'impôt, les revenus de capitaux mobiliers suivants :

1) Les **{**XE "Intérêts_:épargne logement_"**}**intérêts de l'**{**XE "Contrats_:épargne logement_"**}{**XE "Epargne_:logement_"**}**épargne logement servis aux titulaires de contrats d'épargne-logement.

2) Les **{**XE "Intérêts_:des dépôts et des titres en devises ou en dinars c_"**}**intérêts des dépôts et de **{**XE "Titres_:en devises ou en dinars convertibles_"**}**titres en devises ou en dinars convertibles.

3) Les intérêts des comptes courants ouverts entre industriels, commerçants ou exploitants agricoles à la condition que les opérations inscrites au compte courant se rattachent exclusivement à la profession.

4) Les **{**XE "Intérêts_:épargne pour les études_"**}**intérêts des **{**XE "Epargne_:pour les études_"**}{**XE "Compte(s)_:épargne pour les études_"**}**comptes d'épargne pour les études, ouverts auprès des banques par les parents au profit de leurs enfants.

5) Les intérêts des comptes épargne pour l'investissement dans la limite de 2.000 dinars par an.

§ 8. Les revenus de source étrangère (articles 36 et 37 du code de l'IRPP et de l'IS) **{TC "§ 8. Les revenus de source étrangère (articles 36 et 37 du code de l'IRPP et de l'IS) "}**

Aux termes de l'article 36 du code de l'IRPP et de l'IS, seuls les revenus de source étrangère **qui n'ont pas été soumis au paiement de l'impôt dans le pays d'origine** sont imposables en Tunisie entre les mains du bénéficiaire résident en Tunisie. En plus de cette règle fondamentale du droit commun, l'imposition des revenus de source étrangère relève, le plus souvent, du domaine de la fiscalité internationale chaque fois que le revenu est réalisé dans un pays qui a conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition.

Lorsque le revenu de source étrangère est imposable en Tunisie, **l'assiette est constituée par les sommes effectivement perçues de l'étranger** par le contribuable résident en Tunisie.

Néanmoins, lorsque le revenu de source étrangère est un traitement, salaire, pension ou rente viagère imposables, son montant net imposable est déterminé conformément aux règles édictées par l'article 26 du code de l'IRPP et de l'IS compte tenu de l'abattement de 10% applicable aux traitements et salaires ou de l'abattement de 25% applicable aux pensions et rentes viagères.

§ 9. Intérêt de la distinction entre les différentes catégories de revenus imposables {TC "§ 9.

Intérêt de la distinction entre les différentes catégories de revenus imposables "}

La distinction entre les différentes catégories de revenus présente un intérêt dès lors que les règles de fixation de l'assiette soumise à l'impôt sont différentes d'une catégorie à une autre.

A contrario, dans le cas de l'imposition selon le régime réel, la distinction entre certaines catégories de revenus présente un intérêt mineur. C'est le cas notamment pour les catégories de revenus relevant des B.I.C, B.N.C, B.A et R.F lorsque l'imposition est faite selon le mode réel. Dans ces cas, la distinction entre les catégories de revenus peut même perdre tout sens. En effet, en vertu de la théorie de l'affectation, le revenu d'un immeuble bâti inscrit au bilan d'un B.I.C ou d'un B.N.C n'est plus traité en tant que revenu foncier, mais en tant que B.I.C ou B.N.C dans le cadre du résultat d'ensemble de l'exploitation. De même, le régime spécifique d'imposition de la plus-value des particuliers (impôt sur la plus-value immobilière ou impôt sur la plus-value de cession des actions et parts sociales) ne s'applique pas aux immeubles ou aux titres affectés et portés de ce fait à l'actif d'un B.I.C ou d'un B.N.C soumis selon le régime réel.

Ainsi, un revenu relevant de part sa nature d'une catégorie donnée peut en raison de sa destination (son affectation au bilan) être imposé dans le cadre d'une autre catégorie à laquelle il est affecté.

En revanche, l'intérêt de distinguer entre les différentes catégories de revenus aura des conséquences concrètes sur l'assiette imposable ou le montant de l'impôt dans les modes alternatifs d'imposition des B.I.C, B.N.C, B.A, et R.F.

Ainsi :

- Seuls les B.I.C sont éligibles à l'imposition selon le mode du forfait d'impôt.

- Seuls les B.N.C peuvent bénéficier du forfait d'assiette équivalent à 70% du chiffre d'affaires TTC.

- Seuls les B.A peuvent bénéficier d'un forfait d'assiette collectif fixé annuellement en concertation entre l'administration fiscale et les experts du domaine, compte tenu de la nature des spéculations selon les régions ou encore du régime de l'excédent des recettes sur les dépenses compte tenu des variations de stocks.

Quant aux **revenus fonciers**, ils disposent, dans le mode forfaitaire d'imposition, de modalités spécifiques de fixation d'assiette pour les revenus des propriétés bâties qui les distinguent de toutes les autres catégories de revenus (abattement de 30% sur les recettes brutes majoré de la déduction des frais d'entretien et de réparation justifiés et de la taxe sur les immeubles bâtis acquittée).

L'intérêt de la distinction est aussi évident pour les traitements, salaires, pensions et rentes viagères qui sont régis par un mode spécifique d'assiette.

Lorsqu'ils sont imposables, les revenus des valeurs mobilières sont déterminés sur la base du revenu brut sans la possibilité de déduire les éventuelles dépenses qui ont concouru à leur réalisation sauf s'ils sont rattachés (selon la théorie de l'affectation) à une activité B.I.C, B.N.C, R.F ou B.A soumise selon le régime réel.

Enfin, les revenus des capitaux mobiliers suivent un régime comparable à celui des valeurs mobilières imposables sauf la franchise de 1500 dinars au titre des intérêts des obligations et des intérêts de l'épargne sans que la part correspondant aux intérêts de l'épargne incluse dans le plafond de 1500 dinars ne puisse dépasser 1000 dinars par an, franchise qui bénéficie au contribuable aussi bien lorsque l'imposition des revenus des capitaux mobiliers est faite dans la catégorie des revenus des valeurs et capitaux mobiliers ou en accessoire à une autre catégorie de revenus soumise selon le régime réel.

Section 3. Les revenus exonérés ou non imposables des personnes physiques{TC "Section 3. Les revenus exonérés ou non imposables des personnes physiques"}

Un certain nombre de revenus relevant de différentes catégories ne sont pas soumis à l'impôt en régime de droit commun. Nous avons étudié certaines de ces exonérations dans le cadre de l'étude de la détermination du revenu imposable brut.

Dans cette section, nous reprenons l'étude de l'ensemble des exonérations de droit commun des revenus en droit fiscal Tunisien. Les exonérations qui résultent des avantages fiscaux seront étudiées dans le chapitre 6.

De même, certaines conventions fiscales internationales de non double imposition prévoient des régimes qui dérogent aux règles de droit commun en attribuant l'imposition du revenu au pays étranger au lieu de son imposition en Tunisie.

L'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS est consacré aux revenus exonérés (A). D'autres exemptions sont prévues dans diverses dispositions légales (B). Certaines rémunérations versées aux non résidents ne sont pas soumises à imposition en Tunisie (C). Les revenus exonérés doivent faire l'objet d'une mention pour ordre dans la déclaration annuelle des revenus sous peine de sanctions fiscales (D).

A. Les exonérations de l'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS

L'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS exonère de l'impôt les revenus suivants :

1) Les rentes viagères et {XE "Allocations_:temporaires accordées aux victimes d'a_"}allocations temporaires {XE "Rentes viagères_:accordées aux victimes d'accident de travail_"}accordées aux victimes d'{XE "Accident de travail (rentes viagères)_"}accident de travail ou aux ayants droit.

2) Les rentes viagères servies en représentation de {XE "Rentes viagères_:dommages et intérêts_"}{XE "Dommages et intérêts_:rentes viagères_"}dommages et intérêts en vertu d'un jugement pour la réparation d'un préjudice corporel.

3) Les traitements, salaires et indemnités servis par les Etats étrangers au profit du {XE "Personnel_:étranger_:détaché auprès du gouvernement_"}personnel détaché auprès du gouvernement Tunisien dans le cadre de la coopération technique.

4) Les allocations, indemnités et prestations servies sous quelle que forme que ce soit en application de la législation relative à l'assistance, à l'assurance et à la sécurité sociale : Sont à ce titre non soumis à l'impôt les allocations familiales, les indemnités de maladies ainsi que toutes les prestations fournies par la sécurité sociale. Il en est de même des indemnités d'assurance autres que professionnelles.

Dans le même sens, l'article 115 de la loi n° 60-30 du 14/12/1960 relative à l'organisation des régimes de sécurité sociale dispose que les personnes qui bénéficient des prestations sociales sont exemptes de tous impôts et taxes sur les sommes perçues par elles au titre desdits régimes sociaux.

5) L'{XE "Indemnité_:de licenciement_"}indemnité de {XE "Licenciement_"}licenciement dite {XE "Gratification de fin de service_"}gratification de fin de service : La gratification de fin de service est exonérée dans les limites fixées dans le cadre de la législation régissant le travail ou dans les limites des montants fixés dans le cadre des opérations de licenciement de salariés pour des raisons économiques et approuvées par la commission de contrôle des licenciements ou par l'inspection du travail ou fixées dans le cadre des décisions de la commission d'assainissement et de restructuration des entreprises à participation publique.

6) Les {XE "Allocations_:spéciales_"}allocations spéciales destinées à couvrir les {XE "Frais_:inhérents à la fonction (IR)_"}frais inhérents à la fonction ou à l'emploi supportés par les salariés dans la mesure où elles sont justifiées.

7) Les intérêts de l'épargne logement servis aux titulaires de contrats d'{XE "Epargne_:logement_"}{XE "Contrats_:épargne logement_"}{XE "Intérêts_:épargne logement_"}épargne-logement.

8) Les {XE "Titres_:en devises ou en dinars convertibles_"}{XE "Intérêts_:des dépôts et des titres en devises ou en dinars c_"}intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles.

9) Les {XE "Intérêts_:comptes courants associés_"}intérêts des comptes courants ouverts entre industriels, commerçants ou exploitants agricoles à la condition que les opérations inscrites au compte courant se rattachent exclusivement à la profession : après avoir rappelé la définition du compte courant conformément aux dispositions de l'article 728 du code de commerce, la doctrine administrative précise les conditions de cette exonération en ces termes (BODI ; Texte DGI n° 90/22, Note Commune n° 17 ; pages 111 et 112) : «L'exonération des intérêts créditeurs des comptes courants ouverts entre industriels, commerçants ou exploitants agricoles est subordonnée aux deux conditions suivantes :

- Les contractants doivent avoir l'un et l'autre la qualité d'industriel, de commerçant ou d'exploitant agricole, mais il suffit que l'une ou l'autre des parties exerce l'une ou l'autre des activités visées.

- Les opérations inscrites au compte courant producteur d'intérêt créditeur doivent se rattacher exclusivement à une activité industrielle, commerciale ou d'exploitation agricole exercée par l'une ou l'autre des parties».

Bien entendu, l'exonération des intérêts créditeurs de compte courant ne concerne que les industriels, commerçants et agriculteurs **personnes physiques**.

10) Les {XE "Dividendes_"}dividendes distribués régulièrement par les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés : sont à ce titre exonérés d'impôt sur le revenu des personnes physiques :

(1) Les dividendes des parts sociales dans les sociétés à responsabilité limitée ;

(2) Les dividendes, c'est-à-dire, les distributions officielles de bénéfices décidées par les organes compétents de l'entreprise et qui profitent à l'ensemble des actionnaires au prorata de leurs droits dans les sociétés anonymes.

(3) Les dividendes des parts des fonds :

- communs de placement en valeurs mobilières,

- d'amorçage,

- communs de placement à risque.

11) L'{XE "Expatriation_"}{XE "Indemnité_:d'expatriation_"}indemnité d'expatriation, émoluments, indemnités et autres avantages reçus par les salariés au titre de leur activité à l'étranger à condition que l'employeur soit domicilié ou établi en Tunisie et que l'activité se rapporte aux :

- études techniques ou économiques ou sociales ou environnementales ou à l'assistance technique,

- travaux de construction, de montage, opérations de maintenance ou activités de surveillance s'y rattachant.

12) Les {XE "Compte(s)_:épargne pour les études_"}{XE "Intérêts_:épargne pour les études_"}intérêts des comptes d'{XE "Epargne_:pour les études_"}épargne pour les études, ouverts auprès des banques par les parents au profit de leurs enfants.

13) La plus-value réalisée par les salariés suite à la levée de l'{XE "Stock-option_"}option de souscription au capital social des sociétés exerçant essentiellement dans le secteur de services informatiques, d'ingénierie informatique et de services connexes ainsi que les sociétés qui opèrent essentiellement dans les secteurs de la technologie de communication et des nouvelles technologies à condition que :

- l'offre de l'option ne concerne pas les salariés dont la participation au capital social de la société excède, au moment de l'offre de l'option, 10% de son capital souscrit,

- les actions ou les parts sociales concernées ne fassent pas l'objet de cession avant l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'option est levée.

La plus-value est calculée sur la base de la différence entre la valeur réelle des actions et des parts sociales, déterminée à la date de la levée de l'option d'une part, et la valeur de souscription à ces actions ou parts sociales ou de leur acquisition, d'autre part.

14) Les cotisations payées par les employeurs dans le cadre des **{**XE "Contrats_:assurance vie_"**}**contrats collectifs d'**{**XE "Assurance-vie_:avantages non imposables_"**}**assurance vie visés par le paragraphe 2 de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS.

15) Les {XE "Epargne_:pour l'investissement_"}{XE "Compte(s)_:épargne pour l'investisseme_"}{XE "Intérêts_:épargne pour l'investissement_"}intérêts des comptes d'épargne pour l'investissement dans la limite de 2.000 dinars par an.

16) Les rentes viagères accordées à l'assuré avec jouissance effictive d'au moins 10 ans, en exécution des contrats d'assurance-vie individuels ou collectifs.

17) {XE "Impôt sur plus-value_:sur cession des actions et parts sociales_:actions et parts sociales exonérées_"**}**Les **{**XE "Plus-value_:de cession_:actions et parts sociales_"**}**plus-values provenant des opérations de cession :**{**XE "Revenus_:des valeurs mobilières_"**}{**XE "Valeurs mobilières_"**}{**XE "Cession_:de valeurs mobilières_"**}{**XE "Exonération(s)_:actions et parts sociales_"**}{**XE "Action(s)_:cotées_"**}{**XE "Titres_:cotés_"**}{**XE "Coté en bourse_"**}**

- des actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis et des opérations de cession des actions dans le cadre d'une opération d'introduction ;

- des actions des sociétés d'investissement à capital variable prévues par la loi n° 2001-83 du 24 juillet 2001 portant promulgation du code des organismes de placement collectif ;**{**XE "SICAV_"**}**

- réalisées pour le compte des tiers personnes physiques par les sociétés d'investissement à capital risque exerçant dans le cadre de la loi n° 88-92 du 2 août 1988 relative aux sociétés d'investissement, telle que modifiée et complétée par les textes subséquents. **{**XE "SICAR_:gestion pour compte_"**}{**XE "Gestion pour compte (SICAR)_"**}**

18) La plus-value de cession des actions et parts sociales réalisée par les personnes physiques dans la limite de 10.000 dinars par an.

B. Plus-values hors champ d'application de l'IR dans la catégorie des revenus de valeurs mobilières

Sont hors champ de l'IR et, par conséquent non imposables, les plus-values réalisées sur les parts :

- des fonds communs de placement en valeurs mobilières,

- des fonds d'amorçage,

- et des fonds communs de placement à risque.

C. Les autres revenus non imposables

Ne sont pas imposables, en régime de droit commun, les revenus suivants réalisés par les personnes physiques :

1. Les plus-values sur cession de {XE "Plus-value_:titres et actions_:cotés_"}{XE "Titres_:cotés en bourse_:plus-value_"}titres cotés en {XE "Bourse_"}bourse : Les plus-values provenant de la cession des titres cotés en bourse **rattachées à un bilan**, c'est-à-dire affectées à l'exploitation, sont exonérées de l'IRPP dans la limite de la différence entre le cours moyen journalier du dernier mois de l'année qui précède celle de la cession et le coût d'acquisition.

2. Plus-value d'introduction en bourse : La plus-value provenant de la cession des actions rattachées à un bilan dans le cadre d'une opération d'introduction en bourse n'est soumise à l'impôt et ce, dans la limite de la différence entre la valeur d'introduction en bourse et leur valeur d'imposition ou de souscription.

3. Les {XE "Non résident_:revenus exonérés_"}{XE "Revenus exonérés_:non-résidents_"}revenus de source étrangère ayant été soumis au payement de l'impôt dans le pays d'origine se trouvent affranchis en application des dispositions de l'article 36 du code de l'IRPP et de l'IS de l'imposition en Tunisie.

4. Les plus-values sur les parts de fonds d'amorçage et de fonds communs de placement à risque affectées à un bilan.

D. Les revenus non imposables au profit des {XE "Exonération_:non résidents_"}non résidents

Aux termes de l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS, ne sont pas soumis à l'impôt tunisien sur les revenus et bénéfices les rémunérations suivantes versées aux non résidents :

(1) Les **{**XE "Titres_:en devises ou en dinars convertibles_"**}{**XE "Intérêts_:des dépôts et des titres en devises ou en dinars c_"**}**intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles ;

(2) Les **{**XE "Dividendes_"**}**dividendes régulièrement distribués par les sociétés tunisiennes soumises à l'IS ainsi que les revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières ;

(3) Les rémunérations payées par les entreprises **{**XE "Redevances_:société totalement exportatrice_"**}{**XE "Société totalement exportatrice_:redevances_"**}**totalement exportatrices au titre des redevances ;

(4) Les rémunérations pour **{**XE "Affrètement de navires ou d'aéronefs_"**}**affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international ;

(5) La **{**XE "Valeurs mobilières_:plus-value de cession_"**}{**XE "Plus-value_:titres et actions_"**}**plus-value de cession des valeurs mobilières (actions, parts sociales, obligations, bons de trésor...).

E. {XE "Obligation(s)_:de déclaration des revenus exonérés_"}Obligation de {XE "Déclaration_:revenus exonérés_"}déclaration des {XE "Revenus exonérés_:obligation de déclaration_"}revenus exonérés, non imposables ou soumis à une retenue libératoire de l'impôt

Aux termes du paragraphe I, alinéa 2 de l'article 59 du code de l'IRPP et de l'IS, la déclaration annuelle des revenus comprend obligatoirement tous les revenus et bénéfices quel que soit leur régime fiscal.

L'article 85 du code des droits et procédures fiscaux ajoute : «Le défaut de déclaration, dans les délais impartis, des revenus et bénéfices exonérés de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés ou soumis à une retenue à la source libératoire de l'impôt, donne lieu à l'application d'une **{**XE "Revenus exonérés_:pénalité de retard_"**}{**XE "Pénalités_:de retard_:revenus exonérés_"**}**pénalité de retard au taux de 0,75% par mois ou fraction de mois calculée sur un impôt théorique déterminé comme si ces revenus et bénéfices étaient soumis à l'impôt».

Les contribuables se trouvent donc tenus de mentionner sur leur déclaration annuelle des revenus et résultats les revenus exonérés d'impôt ou soumis à une retenue libératoire.

Il en est de même, du moins par prudence, des autres revenus non imposables. Ainsi, la déclaration annuelle des revenus doit mentionner à ce titre, notamment, les revenus suivants :

- les dividendes,

- les plus-values sur actions et parts sociales réalisées par les personnes physiques lorsque ces actions et parts sociales ne sont pas portées au bilan d'une exploitation individuelle soumise au régime réel qui n'ont pas supporté l'impôt de 10% sur la plus-value mobilière,

- les plus-values sur parts de fonds communs de placement en valeurs mobilières, sur parts de fonds d'amorçage et sur parts des fonds communs de placement à risque,

- les bénéfices réalisés à l'exportation ainsi que tous les autres revenus exonérés en vertu des avantages fiscaux,

- les loyers d'immeubles destinés aux étudiants et la restauration des étudiants conformément au cahier des charges du ministère de tutelle durant les dix premières années d'activité à compter de la date du commencement desdites activités,

- les revenus de source étrangère réalisés par les personnes physiques et ayant subi l'impôt dans le pays d'origine,

- les revenus soumis à une retenue libératoire de l'impôt,

- les plus-values de cessions d'immeubles réalisées par les particuliers et de droits sociaux dans les sociétés immobilières lorsqu'elles ne sont pas imposables à l'impôt sur la plus-value immobilière.

Sanctions de l'absence de déclaration : L'omission, **délibérée ou fortuite**, de déclarer **les revenus exonérés ou soumis à une retenue à la source libératoire** entraîne l'application d'une pénalité de 0,75% par mois ou fraction de mois calculée sur la base d'un impôt théorique qui aurait été dû si les revenus en question n'étaient pas exonérés ou soumis à une retenue à la source libératoire.

Cette pénalité s'applique à compter du 1er jour qui suit celui de la date limite pour le dépôt des déclarations d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés et jusqu'à la fin du mois au cours duquel est intervenu le paiement de l'impôt, la reconnaissance des dettes ou la notification des résultats de la vérification fiscale. Toutefois, ce retard est calculé, pour les entreprises bénéficiaires du régime fiscal de l'exportation totale, à compter du premier jour du quatrième mois suivant celui au cours duquel prend fin le délai imparti pour la déclaration des revenus et bénéfices, c'est-à-dire pour une société qui clôture au 31 décembre à partir du premier juillet de l'année qui suit.

L'obligation de déclarer les revenus exonérés ou soumis à une retenue à la source libératoire a pour conséquence principale d'amener de fait les particuliers qui disposent d'un patrimoine important et diversifié à tenir une comptabilité personnelle pour suivre l'évolution de leur patrimoine et identifier les revenus à mentionner sur leur déclaration annuelle dans la catégorie des revenus exonérés.

Elle présente l'avantage significatif de permettre l'explication de l'accroissement du patrimoine du contribuable. En effet, un contribuable peut enregistrer un important accroissement du patrimoine qui ne pourrait avoir d'explication logique sans la prise en compte, dans son **{**XE "Bilan de trésorerie personnel_"**}**bilan de trésorerie personnel, des revenus exonérés d'impôt ou soumis à une retenue à la source libératoire.

Section 4. Les déductions communes{TC "Section 4. Les déductions communes"}

Pour déterminer le revenu net global imposable, il convient de déduire de la somme des revenus nets catégoriels imposables un certain nombre de déductions dites communes lorsqu'elles ne sont pas prises en compte dans l'évaluation de l'une des catégories de revenus.

Ces déductions constituent en quelque sorte des charges déductibles du revenu global.

Revenu net global = La somme des revenus nets catégoriels après déduction des déficits éventuels.

Revenu net imposable = Revenu net global - déductions communes

En régime de droit commun, la fiscalité tunisienne comprend huit types de charges susceptibles de faire l'objet d'une déduction du revenu global :

1) Les arrérages de rentes.

2) La prime d'assurance vie.

3) La franchise sur les intérêts de l'épargne et des obligations.

4) La déduction forfaitaire au titre de chef de famille.

5) Les déductions forfaitaires au titre des enfants à charge.

6) La déduction au titre des parents à charge.

7) Les dons au 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires.

8) Les sommes payées au titre du remboursement des prêts universitaires en principal et intérêts.

Pour être déductibles, les charges communes du revenu global doivent présenter les caractéristiques suivantes :

(1) Être prévues par la loi : Ainsi, seules les déductions expressément énoncées par la loi sont susceptibles d'être retranchées du revenu global imposable.

(2) Ne pas faire l'objet d'une double déduction : Ainsi, lorsqu'une charge faisant partie de la liste des déductions communes a déjà fait l'objet de déduction au niveau d'un revenu catégoriel (tel peut être le cas des dons au 26-26 ou de la franchise au titre des intérêts par exemple), elle n'est plus déductible du revenu global.

(3) Hormis les abattements forfaitaires liés à la famille, pour être déductible, la charge du revenu global doit avoir fait l'objet d'un paiement au cours de l'année au titre de laquelle l'impôt est dû.

(4) La charge doit être justifiée de façon probante.

La justification est exigée au moment du dépôt de la déclaration. Elle peut faire l'objet d'une demande de justification adressée par l'administration au contribuable.

§ 1. Les arrérages des rentes payées à titre obligatoire et gratuit (article 39.**I**.1 du code de l'IRPP et de l'IS)**{**TC "§ 1. Les arrérages des rentes payées à titre obligatoire et gratuit (article 39.**I**.1 du code de l'IRPP et de l'IS)"**}**

Pour être déductible du revenu global, la rente ou la pension doit remplir trois conditions cumulatives :

(1) être due à titre obligatoire : le caractère obligatoire résulte d'une décision de justice (tel est le cas par exemple d'une pension alimentaire versée en cas de divorce). Il peut aussi résulter d'un engagement librement consenti lorsqu'il découle d'un titre faisant preuve d'une obligation.

(2) la rente ou la pension doit être due à titre gratuit.

(3) le montant déductible est limité au montant effectivement payé au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est due dans la limite de la somme exigible en vertu de l'obligation légale.

§ 2. Les primes afférentes aux contrats d'assurance-vie (article 39.I.2 du code de l'IRPP et de l'IS){TC "§ 2. Les primes afférentes aux contrats d'assurance-vie (article 39.I.2 du code de l'IRPP et de l'IS)"}

Sont déductibles du revenu global, les primes afférentes aux contrats d'assurance-vie individuels ou collectifs lorsqu'ils comportent l'une des trois garanties suivantes :

(1) Garantie d'un capital à l'assuré en cas de vie d'une durée effective au moins égale à dix ans.

(2) Garantie d'une rente viagère à l'assuré avec jouissance effective différée d'au moins dix ans.

(3) Garantie d'un capital en cas de décès au profit du conjoint, des ascendants ou descendants de l'assuré.

Le montant déductible à ce titre est déterminé comme suit :

+ Montant de base : 800 dinars

majoré de :

+ 400 dinars au titre du conjoint

+ 200 dinars au titre de chacun des enfants à charge

= Plafond maximal pour une famille de 4 enfants à charge = 2000 dinars par an.

Dans le cas où le nombre des enfants à charge est de 5 enfants par exemple (le 5ème étant dans ce cas un handicapé), le plafond déductible au titre de l'assurance vie s'élève à 2200 D.

§ 3. La franchise sur les intérêts de l'épargne et des obligations (article 39.II du code de l'IRPP et de l'IS){TC "§ 3. La franchise sur les intérêts de l'épargne et des obligations (article 39.II du code de l'IRPP et de l'IS)"}

Bien que faisant l'objet de retenue à la source au taux de 20%, calculée sur leur montant brut, les intérêts perçus par les personnes physiques au cours d'une année au titre des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques ou de la Caisse d'Epargne Nationale de Tunisie ou au titre des emprunts obligataires bénéficient d'une franchise fiscale (et sont de ce fait déductibles du montant des intérêts imposables) dans la limite d'un montant annuel global de 1500 dinars sans que ce montant n'excède 1000 dinars pour les intérêts des comptes spéciaux d'épargne.

§ 4. La déduction forfaitaire au titre de chef de famille (article 40.I du code de l'IRPP et de l'IS) **{**TC "§ 4. La déduction forfaitaire au titre de chef de famille (article 40.I du code de l'IRPP et de l'IS) "**}**

En sa qualité de chef de famille, tout contribuable a droit à une déduction du revenu global de 150 dinars par an.

Aux termes de l'article 5 du code de l'IRPP et de l'IS, a le statut fiscal de chef de famille :

- L'époux ;
- Le divorcé ou la divorcée qui a la garde des enfants ;
- Le veuf ou la veuve ;
- L'adoptant ou l'adoptante ;
- L'épouse qui justifie que le mari ne dispose d'aucune source de revenu durant l'année précédant celle de l'imposition ;
- La femme remariée qui a la garde d'enfants issus d'un précédent mariage.

§ 5. Les enfants à charge (article 40.II et III du code de l'IRPP et de l'IS)**{**TC "§ 5. Les enfants à charge (article 40.II et III du code de l'IRPP et de l'IS)"**}**

Le chef de famille a droit à une déduction du revenu global au titre des enfants à charge calculée selon le nombre d'enfants, leur rang et leur statut.

Sont considérés fiscalement comme enfants à charge et **à la condition de ne pas avoir de revenus déclarés distinctement de ceux du chef de famille :**

- les quatre premiers enfants ou les enfants adoptés âgés de moins de 20 ans au 1er janvier de l'année d'imposition ou de moins de 25 ans au 1er janvier de l'année d'imposition si l'enfant poursuit des études supérieures sans bénéficier d'une bourse d'études.
- tout enfant infirme quels que soient son âge ou son rang.

La déduction au titre des enfants à charge est fixée aux sommes suivantes :

	Les 4 premiers enfants		**Les enfants infirmes**	
Rang de l'enfant	**Agés de moins de 20 ans au 1er janvier de l'année d'imposition**	**Etudiants non boursiers âgés de moins de 25 ans au 1er janvier de l'année d'imposition**		
1er	90	300	1er	750

2ème	75	300	2ème	750
3ème	60	300	3ème	750
4ème	45	300	4ème	750
5ème	0	0	5ème	750
6ème	0	0	6ème	750
Plafond	270	…	Etc…	750D par enfant infirme

§ 6. Les parents à charge (article 40.IV du code de l'IRPP et de l'IS)**{**TC "§ 6. Les parents à charge (article 40.IV du code de l'IRPP et de l'IS)"**}**

Tout contribuable a droit à une déduction au titre **de chaque parent à charge** dans la limite de 5% du revenu net soumis à l'impôt plafonnée au maximum à 150 dinars **par parent à charge** (150 dinars par an pour la mère et 150 D par an pour le père), à la triple condition que :

(1) Le montant déduit chez le contribuable figure en revenus sur la déclaration des revenus du parent bénéficiaire **en tant que pension reçue**.

(2) La déclaration annuelle des revenus du parent bénéficiaire est déposée concomitamment (en même temps) avec la déclaration annuelle du contribuable qui mentionne la déduction au titre du parent à charge.

(3) Le revenu du **ou des parents** à charge y compris le montant déductible chez le contribuable donneur n'excède pas le salaire minimum interprofessionnel garanti.

Lorsque la charge des parents est assurée par plus d'un enfant, les enfants contribuables se répartissent le montant de la déduction autorisée au titre de leurs parents à charge.

§ 7. Déduction des dons donnés au 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires du revenu global.

[26-26 (article 29 de la loi n° 92-122 du 29 décembre 1992), au 21-21 (article 15 de la loi n° 99-101 du 31 décembre 1999) et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires (article 13 de la loi n° 2000-98 du 25 décembre 2000)].**{**TC "§ 7. Déduction des dons donnés au 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires du revenu global. [26-26 (article 29 de la loi n° 92-122 du 29 décembre 1992), au 21-21 (article 15 de la loi n° 99-101 du 31 décembre 1999) et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires (article 13 de la loi n° 2000-98 du 25 décembre 2000)]."**}**

À l'exception des contribuables soumis à un régime de forfait d'impôt [9], tout contribuable donneur au 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires peut déduire les montants ainsi offerts de son revenu imposable.

Lorsque la personne exerce une activité soumise selon le régime réel, ces dons comptabilisés parmi les charges de l'exploitation sont déductibles pour leur totalité au niveau de la détermination du revenu net catégoriel.

Quant aux personnes soumises à un régime de forfait d'assiette, ainsi que celles qui n'imputent pas ces dons servis à leur exploitation, le montant de ces dons effectués est déductible en totalité au niveau de leur revenu global mais dans la limite de ce dernier.

---

9 Exceptionnellement, l'IR est liquidé lors de la cession du fonds de commerce par le forfaitaire sur la base du revenu réel duquel sont soustraites les déductions communes (suivant note commune n° 11/2002).

Pour les salariés, les dons versés au fonds national de solidarité 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires sont déductibles du revenu imposable après abattement de 10% pour frais professionnels et avant déduction des dégrèvements fiscaux au titre du réinvestissement.

Les personnes soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime du forfait d'impôt (légal ou optionnel) ne peuvent déduire les sommes versées au 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires que lorsqu'elles réalisent des revenus relevant d'autres catégories que les BIC et qui ne peuvent être que des revenus de valeurs et capitaux mobiliers 10.

Dans la mesure où un forfaitaire réalise des revenus relevant des RVM et/ou des RCM, il peut déduire les dons au 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires des revenus réalisés dans ces autres catégories. Dans le cas contraire où un forfaitaire ne réalise aucun autre revenu catégoriel, aucune déduction n'est possible.

Cette règle applicable au 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires s'applique aussi à toutes les déductions communes pour les personnes soumises au régime du forfait d'impôt 11.

§ 8. Les sommes payées au titre du {XE "Prêts_:universitaires_:déductions communes_"}{XE "Remboursement_:des prêts universitaires_:déductions communes_"}{XE "Déductions communes_:prêts universitaires_"}remboursement des prêts universitaires en principal et intérêts (article 39-I du code de l'IRPP et de l'IS)

Aux termes de l'article 39-I-3, sont déductibles du revenu global les sommes payées au titre du remboursement des prêts universitaires en principal et intérêts.

Section 5. L'imposition selon les éléments de train de vie et l'imposition selon l'accroissement du patrimoine{TC "Section 5. L'imposition selon les éléments de train de vie et l'imposition selon l'accroissement du patrimoine"}

§ 1. Évaluation basée sur les éléments de train de vie {TC "§ 1. Évaluation basée sur les éléments de train de vie "}

Aux termes de l'article 42.I du code de l'IRPP et de l'IS, lorsque l'évaluation forfaitaire selon les éléments de train de vie donne un revenu supérieur à 40% par rapport au montant du revenu net global déclaré, le revenu forfaitaire ainsi déterminé constitue un revenu imposable minimum sauf justification contraire probante du contribuable.

Barème d'évaluation forfaitaire des éléments de train de vie :

Éléments de train de vie	Revenu forfaitaire correspondant
I. Valeur locative de la résidence principale, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel	3 fois la valeur locative réelle 12
II. Valeur locative des résidences secondaires en Tunisie et hors de Tunisie	6 fois la valeur locative réelle
III. Employés de maisons, et autres employés à l'exclusion du premier :	
- pour chaque personne âgée de moins de 60 ans	500 D
IV. Voitures automobiles destinées au transport des personnes : Par	

10 En effet, le régime du forfait d'impôt BIC suppose que le forfaitaire ne réalise pas d'autres catégories de revenus autres que les revenus de valeurs mobilières et de capitaux mobiliers (article 44 § IV point 1 dernier tiré du code de l'IRPP et de l'IS).

11 Exceptionnellement, l'IR est liquidé lors de la cession du fonds de commerce par le forfaitaire sur la base des recettes nettes augmentées de la plus-value de cession dudit fonds desquelles sont soustraites les déductions communes (suivant note commune n° 11/2002).

12 La valeur locative réelle est déterminée soit au moyen des baux écrits ou des déclarations de locations verbales dûment enregistrées soit par comparaison avec d'autres locaux dont le loyer aura été régulièrement constaté ou notoirement connu.

cheval-vapeur de la puissance de la voiture :	
- lorsque celle-ci est égale ou inférieure à 6 CV	150 D
- lorsque celle-ci est comprise entre 7 et 10 CV	300 D
- lorsque celle-ci est comprise entre 11 et 15 CV	450 D
- lorsque celle-ci est supérieure à 15 CV	600 D Avec abattement de 1/3 pour les voitures âgées de 5 à 10 ans et de 2/3 pour celles âgées de 10 à 20 ans
V. Yacht ou bateaux de plaisance jaugeant au moins 3 tonneaux de jauge i nternationale :	
- pour chaque tonneau	500 D
VI. Avion de tourisme :	
- par cheval-vapeur de la puissance de l'avion	300 D
VII. Voyage d'agrément et de tourisme à l'étranger	5 fois le prix du titre de transport majoré de 5 fois le montant de l'allocation touristique autorisée par la BCT
VIII. Piscine	5000 D

Éléments pris en compte pour la détermination de l'évaluation forfaitaire : Les éléments pris en compte pour la détermination du minimum du revenu basé sur les éléments de train de vie comprennent ceux du contribuable concerné ainsi que ceux de toutes les personnes considérées comme étant à sa charge et qui ne déclarent pas de revenus propres.

Application d'un cœfficient multiplicateur : Lorsque le contribuable dispose simultanément **de trois éléments** caractéristiques de train de vie, le revenu forfaitaire correspondant à la possession de ces éléments est **majoré de 25%.**

Ce revenu est **majoré de 40%** lorsque le nombre de **ces éléments est de 4 ou plus**.

Détermination du revenu net global minimum imposable sur la base des éléments de train de vie : Le montant net imposable est déterminé en déduisant du montant de l'évaluation forfaitaire après application éventuelle des majorations dues à la réunion de 3 ou 4 éléments de train de vie, les revenus justifiés mais expressément exonérés d'impôt sur le revenu ainsi que ceux du conjoint.

§ 2. Évaluation selon les dépenses personnelles, ostensibles et notoires {TC "§ 2. Évaluation selon les dépenses personnelles, ostensibles et notoires "}

Lorsque l'évaluation des dépenses personnelles, ostensibles et notoires ainsi que l'accroissement du patrimoine augmentée des frais de subsistance selon le train de vie de l'intéressé dépasse le revenu déclaré ou estimé selon les éléments de train de vie, il est procédé à l'évaluation forfaitaire du revenu imposable du contribuable selon l'évaluation faite desdites dépenses et de l'accroissement du patrimoine.

Section 6. Calcul et modalités de paiement de l'impôt sur le revenu{TC "Section 6. Calcul et modalités de paiement de l'impôt sur le revenu"}

A l'exception du régime du forfait d'impôt réservé aux forfaitaires relevant des BIC qui consiste à déterminer l'impôt dû à ce titre par application d'un barème établi selon le chiffre d'affaires déclaré ou qui consiste en un impôt forfaitaire optionnel de 1.500 D par an 13, les autres types d'imposition sont établis sur la base d'une assiette imposable à laquelle on applique un barème à taux progressif par tranche de revenu.

13 Néanmoins, l'IR payé l'année de cession du fonds de commerce est calculé sur la base des recettes nettes augmentées de la plus-value de cession dudit fonds selon le barème prévu par le paragraphe I de l'article 44 du code de l'IRPP et de l'IS.

Sous-section 1. Calcul de l'impôt sur le revenu {TC "Sous-section 1. Calcul de l'impôt sur le revenu "}

L'assiette imposable à l'impôt sur le revenu des personnes physiques constituée par le revenu net global arrondi au dinar supérieur est soumise à l'impôt selon le **{**XE "Barème_:impôt sur le revenu_"**}**barème progressif suivant :

Tranches (de ..... à .....)	Taux applicable à la tranche	Taux effectif à la limite supérieure de la tranche
0 à 1.500 dinars	0%	10,50%
1.500,001 à 5.000 dinars	15%	15,25%
5.000,001 à 10.000 dinars	20%	20,12%
10.000,001 à 20.000 dinars	25%	26,05%
20,000,001 à 50.000 dinars	30%	-
Au delà de 50.000 dinars0%	35%	

Exemple :

Soit un contribuable qui dispose d'un revenu net global annuel imposable de 45 000 D.

L'impôt sur le revenu déterminé par application du barème est le suivant :

<u>Première modalité de calcul de l'IRPP :</u>

jusqu'à 20 000 D x 20,12% = 4 024,000 D

de 20 000 D à 45 000 D soit :

25 000 D x 30% = 7 500,000 D

Total : 45 000 D 11 524,000 D

<u>Deuxième modalité de calcul de l'IRPP :</u>

Tranches de Revenus :

1500 x 0 = 0

3500 x 15% = 525,000 D

5000 x 20% = 1000,000 D

10000 x 25% = 2500,000 D

<u>25000 x 30% = 7500,000 D</u>

Total : 45000 = 11525,000 D

Sous-section 2. Abattement complémentaire pour les salariés payés au SMIG et au SMAG{TC "Sous-section 2. Abattement complémentaire pour les salariés payés au SMIG et au SMAG"}

Les salariés rémunérés au SMIG (Salaire Minimum Interprofessionnel Garanti) soit selon le régime de 40 heures par semaine, soit selon le régime de 48 heures par semaine et les salariés rémunérés au SMAG (Salaire Minimum Agricole Garanti) soit pour les ouvriers agricoles, soit pour les ouvriers agricoles spécialisés bénéficient d'un abattement supplémentaire de 500 dinars.

Sous-section 3. Modalités de paiement de l’IRPP {TC "Sous-section 3. Modalités de paiement de l’IRPP "}

L’IRPP comporte, selon le cas, différentes modalités de payement. Alors que certains revenus sont soumis à la retenue à la source, à des avances et/ou à des acomptes provisionnels, l’ensemble des catégories de revenus est soumis à la liquidation de l’impôt lors du dépôt de la déclaration annuelle.

§ 1. Revenus et éléments soumis à la retenue à la source et avances{TC "§ 1. Revenus et éléments soumis à la retenue à la source et avances"}

Les revenus et éléments susceptibles de retenues à la source et avances en régime intérieur sont les suivants :

Catégorie de revenu	Tiers débiteurs	Taux de retenue	Assiette
Traitements, salaires, pensions et rentes viagères	• Tout employeur et débirentier informatisés	Calcul selon barème annuel de l’IRPP divisé par le nombre de mensualités	90% des salaires nets de retenues sociales y compris les avantages en nature et 75% des pensions et rentes viagères
	• Tout employeur et débirentier non informatisés	Selon barème de retenue sur les paies et rentes établi par l’administration	Montant net de retenues sociales
	• Auto-retenue par les personnes qui perçoivent des particuliers, des sociétés ou des associations, domiciliés ou établis hors de Tunisie des traitements, salaires et rentes viagères	Mêmes règles que celles applicables aux employeurs	
Paies supplémentaires et rémunérations occasionnelles servies par le même employeur	Employeurs informatisés	Différence entre le montant de l’impôt annuel total et l’impôt annuel calculé sans tenir compte de la rémunération occasionnelle ou de la paie supplémentaire	90% des salaires nets de retenues sociales
	Employeurs non informatisés	Retenue aux taux suivants : (0,9 du revenu total) **Revenu annuel + rétribution** — **Taux** 0 à 2000 D — 10% 2000,001 à 5000 D — 15% au delà de 5000 D — 20%	90% du net de retenues sociales
Rémunérations et salaires pour un travail occasionnel d’une personne dont l’activité principale est salariée	Toute entreprise qui utilise les services d’un employé d’une autre entreprise que le payeur soit soumis selon le régime réel ou forfaitaire	15%	Montant brut

B.N.C.			
• Honoraires	État + collectivités publiques + personnes morales + personnes physiques soumises à l'IRPP selon le régime réel	15% ou 5% si le bénéficiaire est une personne physique soumise selon le régime réel ou si le bénéficiaire est une personne morale	Montant TTC
• Formation professionnelle	Les entreprises clientes d'entreprises de formation et les entreprises de formation qui font appel à des formateurs externes.	15% ou 5% si le bénéficiaire est une personne physique soumise selon le régime réel ou si le bénéficiaire est une personne morale. 15% pour la rémunération du formateur qui exerce une autre profession à titre principal	Montant TTC
• Rémunérations occasionnelles d'une personne dont l'activité principale est non commerciale	Toute personne soumise au régime réel ou forfaitaire	15%	Montant TTC
• Activités non commerciales quelle qu'en soit l'appellation	État + collectivités publiques + personnes morales + personnes physiques soumises à l'IRPP selon le régime réel	15%	Montant TTC
Revenus fonciers			
• Loyers autres que d'hôtels	Idem	15%	Montant TTC
• Loyers d'hôtels versés pour les propriétaires soumis au réel	Le locataire qui exploite l'hôtel	5%	Montant TTC
Bénéfices industriels et commerciaux			
• Commissions			
• Courtage	Idem	15%	Montant TTC
• Importations suivant liste/tableau	Douanes	10%	Valeur en douane majorée des impôts et droits exigibles à l'importation
Marchés	Conclus avec les personnes morales et les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel	1,5%	Montant payé TTC
Montants égaux ou supérieurs à 1000 D y compris la TVA	Payés par l'Etat, les collectivités locales et les établissements et entreprises publics	1,5% ou à un taux supérieur	Montant payé TTC
Revenus des valeurs mobilières			

• Jetons de présence	Sociétés anonymes + sociétés en commandite par actions	20%	Montant brut
Revenus des capitaux mobiliers			
• Intérêts à l'exception des intérêts des dépôts et des titres en devises et en dinars convertibles	État + collectivités publiques + personnes morales + personnes physiques soumises à l'IRPP selon le régime réel	20% (Définitive ou imputable selon le cas)	Montant brut
Sociétés fiscalement transparentes (dites de personnes)			
• Bénéfice fiscal réalisé par la société de personnes	La société fiscalement transparente elle-même à l'exclusion des fonds communs de créances	25%	Bénéfice fiscal
• Retenue à la source subie par la société de personnes	Les clients de la société fiscalement transparente	Selon les taux applicables à la rémunération avec imputation sur l'avance de 25% chez la société fiscalement transparente	
Impôt sur la plus-value immobilière	État + collectivités publiques + personnes morales + personnes physiques soumises à l'IRPP selon le régime réel	2,5% (1)	Prix de cession figurant dans le contrat payé en espèces pour les achats auprès des personnes physiques (sauf cessions exonérées d'impôt sur la plus-value immobilière ou se trouvant hors du champ d'application de cet impôt ou cession de terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole).
(1) Sauf cession non soumise à l'impôt sur la plus-value immobilière ou cession de terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole.			

§ 2. Les acomptes provisionnels{TC "§ 2. Les acomptes provisionnels"}

Il existe deux sortes d'acomptes provisionnels :

- Les acomptes provisionnels dus par les forfaitaires, autres que les forfaitaires optionnels de 1.500 D et autres que les artisans, qui sont en fait un complément de l'impôt forfaitaire bien qu'ils portent une fausse appellation ;

- Les acomptes provisionnels dus par les BIC soumis au réel et tous les BNC (régime réel et forfait d'assiette), qui constituent une avance d'impôt imputable sur le montant de l'impôt déterminé sur la base de la déclaration annuelle.

1) {XE "Artisanat_:acomptes provisionnels_"}{XE "Acomptes provisionnels_:artisans_"}Acomptes provisionnels dus par les personnes soumises à un forfait d'impôt autres que les artisans et autres que les forfaitaires optionnels de 1.500 D [14]

Ces acomptes, qui n'ont d'acomptes que le nom, constituent un complément d'impôt dû par les personnes soumises à un forfait d'impôt autres que les artisans et les personnes ayant choisi l'impôt forfaitaire optionnel de 1.500 D par an à raison de trois versements de 30% chacun, soit :

- 30% du forfait annuel à payer avant le 25 juin,
- 30% du forfait annuel à payer avant le 25 septembre, et
- 30% du forfait annuel à payer avant le 25 décembre.

Ces trois versements dits sans raison «acomptes provisionnels» sont versés à titre définitif en complément du forfait annuel. Selon la doctrine administrative (Note commune n° 6/97), les acomptes provisionnels, dus par les forfaitaires d'impôt (BIC, sauf artisans et forfait optionnel de 1.500 D) constituant un complément d'impôt, sont pris en considération pour le paiement de la TCL. La TCL au taux de 25% du montant de l'acompte est payée en même temps que cet acompte.

Notion d'artisan : Les artisans soumis au régime forfaitaire d'imposition sont exonérés des trois acomptes provisionnels qui constituent en fait un complément d'impôt. La notion d'artisan couvre toute personne physique exerçant une activité de production ou de transformation de produits de l'artisanat et titulaire d'une carte professionnelle délivrée par les services compétents du ministère du tourisme et de l'artisanat.

2) {XE "Régime réel_:acomptes provisionnels_"}{XE "Acomptes provisionnels_:régime réel_"}Acomptes provisionnels dus par les personnes physiques à raison des bénéfices industriels et commerciaux (régime réel) et des professions non commerciales

a) Personnes soumises aux acomptes provisionnels

Les acomptes provisionnels sont dus à partir de la deuxième année d'activité par les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu, à raison des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices des professions non commerciales.

b) {XE "Exonération_:acomptes provisionnels_"}{XE "Acomptes provisionnels_:exonération_"}Personnes exonérées

Sont exonérées du paiement des acomptes provisionnels :

1- les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu à raison des revenus ou bénéfices réalisés dans des exploitations **agricoles et de la pêche** ;

2- les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu à raison **des traitements et salaires** ;

3- les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu à raison **des revenus fonciers** ;

4- les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu à raison des revenus **de capitaux mobiliers et de valeurs mobilières**.

5- les associés personnes physiques des sociétés fiscalement transparentes soumis à l'impôt à raison de leur quote-part des bénéfices réalisés par ces sociétés.

14 Exceptionnellement, les acomptes provisionnels payés l'année de cession du fonds de commerce sont imputables sur l'impôt sur le revenu calculé sur la base des recettes nettes augmentées de la plus-value de cession dudit fonds selon un barème à taux progressif.

c) Base et taux des acomptes provisionnels

Les acomptes provisionnels sont acquittés en trois échéances égales de 30% chacune du montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année précédente. Dans le cas où l'impôt dû au titre de l'année précédente est liquidé sur la base du minimum d'impôt, les acomptes provisionnels sont acquittés sur la base de ce minimum d'impôt.

Lorsque l'une quelconque des catégories de revenu d'un contribuable ne donne pas lieu aux acomptes provisionnels, ces derniers sont alors dus sur la base de la fraction de l'impôt sur le revenu correspondant aux seuls revenus donnant lieu aux acomptes provisionnels.

L'impôt donnant lieu aux acomptes provisionnels est obtenu en appliquant à l'impôt global dû le pourcentage résultant du rapport :

Revenu net donnant ouverture aux acomptes / Revenu net global

Exemple : Soit un contribuable marié ayant deux enfants à charge et qui a réalisé au titre de l'année N :

- des revenus nets des propriétés bâties	**40.000 D**
- et des bénéfices industriels et commerciaux	**60.000 D**
Total du revenu brut global	**100.000 D**
- fraction du revenu des bénéfices industriels et commerciaux par rapport au revenu global : 60.000 D / 100.000 D = 60%	

- déductions pour situation et charges de famille :

150D + 90D + 75D	- 315,000 D
- revenu net imposable :	99.685,000 D
50.000 x 26,05% =	13.025,000 D
49.685 x 35% =	17.389,750 D
Impôt total dû	**30.414,750 D**

Part de l'impôt sur le revenu donnant lieu aux acomptes provisionnels :

30.414,750 x 60% = 18.248,850 D,

entraînant des acomptes provisionnels totalisant 18.248,850 x 90% = 16.423,965 D.

d) Exonération du premier acompte réservée exclusivement aux artisans soumis au régime réel d'imposition

Alors que les artisans soumis au régime forfaitaire d'imposition sont totalement exonérés des acomptes provisionnels, les artisans soumis au régime réel 15 ne sont exonérés que du paiement du premier acompte provisionnel.

Il est à remarquer que les activités artisanales exercées dans le cadre d'une société de capitaux sont passibles de l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 10%, ce qui aboutit généralement à une imposition plus allégée que l'impôt dû selon le barème d'imposition applicable aux personnes physiques.

15 Cette catégorie de contribuables (artisans soumis selon le régime réel) ne peut pas, en toute logique, exister car elle se soumettrait à un régime fiscal pénalisant comparé à celui applicable aux artisans organisés en sociétés de capitaux passibles d'un IS au taux de 10%.

e) {XE "Acomptes provisionnels_:imputation des retenues à la source et avances_"}{XE "Imputation des retenues à la source et avances sur_"}Imputation des retenues à la source et avances sur les acomptes provisionnels

Les retenues à la source subies à quel que titre que ce soit, (revenus des capitaux mobiliers, honoraires, commissions, courtages, rémunérations occasionnelles ou accidentelles, loyers...), ainsi que les avances qui constituent des crédits ouverts sur le trésor public, sont imputables sur les acomptes provisionnels dus. En cas d'excédent non imputé sur la première échéance, cet excédent est reportable sur les deux échéances restantes (9ème et 12ème mois). Si la 3ème échéance des acomptes provisionnels n'est pas suffisante pour que les retenues puissent être intégralement imputées, ces dernières peuvent être reportées sur l'impôt sur le revenu et éventuellement sur les acomptes provisionnels ultérieurs sans limitation de durée. S'il se dégage de la déclaration annuelle des revenus un crédit d'impôt, la quote-part de ce crédit provenant des retenues à la source non imputées est remboursable sur demande du contribuable.

f) {XE "Délai_:de paiement_:acomptes provisionnels_"}{XE "Acomptes provisionnels_:délais de paiement_"}Délais de paiement des acomptes provisionnels

Les acomptes provisionnels sont payables durant les 25 premiers jours du sixième, neuvième et douzième mois qui suivent la date de clôture de l'exercice pour les personnes physiques.

g) Imputation des acomptes provisionnels

Les acomptes provisionnels payés au cours d'une année constituent des crédits ouverts sur le trésor public, imputables sur l'impôt sur le revenu dû. En cas d'existence d'un excédent non imputé, il est reportable sur les acomptes ou sur l'impôt sur le revenu ultérieur. Si au bout de la troisième année il persiste encore un reliquat non imputé, il est **{**XE "Restitution_:acomptes provisionnels_"**}{**XE "Acomptes provisionnels_:restitution_"**}**restituable sur demande, comme il peut continuer à faire l'objet d'un report.

Le délai de trois ans commence à courir non pas à partir de la date de paiement des acomptes, mais à partir du jour de la constatation de l'excédent par rapport à l'impôt sur le revenu dû c'est-à-dire à partir de la date du dépôt de la déclaration des revenus.

C'est le cas par exemple d'un acompte provisionnel qui est payé en juin N à titre d'avance sur l'IRPP dû au titre de la même année et dont l'exigibilité se situe au 25 mai N+1. En cas de défaut d'imputation sur l'impôt sur le revenu dû au titre de la même année, sur les acomptes provisionnels et sur les impôts ultérieurs, la personne intéressée ne peut en demander la restitution qu'une fois passé le délai de trois ans. Ce délai commence à courir à partir du 25 mai N+1 et arrive à maturité le 25 mai N+4.

§ 3. Liquidation de l'impôt sur le revenu{TC "§ 3. Liquidation de l'impôt sur le revenu"}

Sur le montant de l'impôt sur le revenu annuel, il est déduit les acomptes provisionnels ainsi que les retenues à la source effectuées par des tiers et non encore imputées par le contribuable.

Si après imputation, il se dégage un excédent d'acomptes provisionnels et/ou de retenues à la source, cet excédent non imputé est reportable sur les acomptes provisionnels ou sur l'IRPP annuel exigible ultérieurement.

Il peut, néanmoins, faire l'objet d'une restitution (généralement suivie d'un contrôle fiscal) s'il provient de l'avance de 10% sur les importations ou de l'avance de 25% sur la quote-part de bénéfices dans les sociétés fiscalement transparentes ou de retenues à la source.

L'excédent peut aussi faire l'objet d'une restitution trois ans après sa constatation s'il provient des acomptes provisionnels.

En revanche, s'il résulte de la liquidation de l'IRPP annuel, un complément dû à verser au trésor, ce complément est acquitté :

- soit au comptant,

- soit, pour les personnes (autres que celles soumises à un forfait d'impôt) qui déposent leur déclaration annuelle dans les délais légaux, **{**XE "Paiement_:impôt sur le revenu_:régime réel_"**}{**XE "Régime réel_:paiement de l'IR_"**}**en deux fractions d'égal montant réparties comme suit :

(1) 50% du complément d'impôt dû lors du dépôt de la déclaration annuelle des revenus,

(2) 50% du complément d'impôt dû avant la fin du quatrième mois qui suit la date limite du dépôt de la déclaration.

Pour les contribuables soumis au forfait d'impôt BIC, l'impôt est dû :

- pour le forfait normal, lors du dépôt de la déclaration,

- pour le forfait **{**XE "Forfait_:optionnel_"**}{**XE "Paiement_:impôt sur le revenu_:forfait optionnel_"**}**optionnel de 1.500 D par an en une ou jusqu'à quatre fractions (d'égal montant) selon le choix du contribuable. Ainsi, aux termes du point 2 du § II de l'article 54 du code de l'IRPP et de l'IS, les personnes ayant choisi le forfait optionnel de 1.500 D par an qui déposent leurs déclarations annuelles dans les délais légaux ont la possibilité d'acquitter l'impôt dû au vu de leur déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu, en un, deux, trois ou quatre versements comme suit :

- lors du dépôt de la déclaration de revenu pour le versement intégral ou le premier versement,

- durant les vingt cinq premiers jours des deuxième, troisième et quatrième mois suivant celui au cours duquel le dépôt de la déclaration annuelle de revenu a eu lieu pour les autres versements.

§ 4. Les minimum d'impôts{TC "§ 4. Les minimum d'impôts"}

La loi institue un minimum d'impôts de perception par déclaration mensuelle ou trimestrielle et un minimum d'impôt sur le revenu annuel pour les personnes physiques soumises selon le régime et relevant de la catégorie des BIC et des BNC déficitaires ou insuffisamment bénéficiaires.

1- Minimum de perception pour les déclaration mensuelles et trimestrielle : Le montant d'impôt en principal, perçu sur chaque déclaration mensuelle ou trimestrielle au titre de l'ensemble des impôts, taxes et droits exigibles, à l'exception des déclarations fiscales relatives au paiement des acomptes provisionnelles, ne peut être inférieur à un seuil minimum fixé comme suit :

- 5 dinars pour les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire,**{**TC "- 5 dinars pour les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire,"**}**

- 10 dinars pour les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel,**{**TC "- 10 dinars pour les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel,"**}**

2- Minimum d'impôt pour les personnes physiques exerçant une activité relevant des BIC et BNC déficitaires ou insuffisamment bénéficiaires : Les personnes physiques soumises au régime réel qui exercent une activité commerciale ou non commerciale (libérale) sont passibles d'un minimum d'impôt lorsque ledit minimum est supérieur à l'impôt résultant de l'application du barème d'impôt sur le revenu, ce qui est principalement le cas des exploitations déficitaires.

Ainsi, l'impôt annuel calculé sur la base du barème ne peut pas être inférieur pour les activités commerciales et les activités non commerciales à un montant égal à 0,1% du montant brut du chiffre d'affaires ou des recettes à l'exception du chiffre d'affaires ou des recettes provenant de l'exportation avec un minimum égal à 100 dinars exigible même dans le cas de non réalisation de chiffre d'affaires.**{**TC "Ainsi, l'impôt annuel calculé sur la base du barème ne peut pas être inférieur pour les activités commerciales et les activités non commerciales à un montant égal à 0,1% du montant brut du chiffre d'affaires ou des recettes à l'exception du chiffre d'affaires ou des recettes provenant de l'exportation avec un minimum égal à 100 dinars exigible même dans le cas de non réalisation de chiffre d'affaires."**}**

Ce minimum ne s'applique pas aux entreprises nouvelles durant la période de réalisation du projet, sans que cette période dépasse dans tous les cas trois ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence.**{**TC "Ce minimum ne s'applique pas aux entreprises nouvelles durant la période de réalisation du projet, sans que cette période dépasse dans tous les cas trois ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence."**}**

Il ne s'applique pas non plus ni aux entreprises totalement exportatrices, ni aux entreprises exerçant dans les zones de développement régional durant la période prévue par la législation en vigueur pour le bénéfice de la déduction totale de leurs bénéfices ou de leurs revenus provenant de l'exploitation.**{**TC "Il ne s'applique pas non plus ni aux entreprises totalement exportatrices, ni aux entreprises exerçant dans les zones de développement régional durant la période prévue par la législation en vigueur pour le bénéfice de la déduction totale de leurs bénéfices ou de leurs revenus provenant de l'exploitation."**}**

En revanche, le minimum d'impôt fixé à 100 dinars s'applique aux entreprises en cessation d'activité qui n'ont pas déposé la déclaration de cessation des activités à l'exception des entreprises totalement exportatrices telles que définies par la législation en vigueur.**{**TC "En revanche, le minimum d'impôt fixé à 100 dinars s'applique aux entreprises en cessation d'activité qui n'ont pas déposé la déclaration de cessation des activités à l'exception des entreprises totalement exportatrices telles que définies par la législation en vigueur."**}**

Exemple : Soit un commerçant grossiste qui réalise un chiffre d'affaires hors TVA 18% de 10.000.000 de dinars. Il enregistre un déficit au titre de l'exercice clos le 31/12/2005.**{**TC "Exemple \: Soit un commerçant grossiste qui réalise un chiffre d'affaires hors TVA 18% de 10.000.000 de dinars. Il enregistre un déficit au titre de l'exercice clos le 31/12/2005."**}**

Le minimum d'impôt s'élève à 0,1% du chiffre d'affaires TTC sans plafond soit pour notre cas :**{**TC "Le minimum d'impôt s'élève à 0,1% du chiffre d'affaires TTC sans plafond soit pour notre cas \:"**}**

11.800.000 x 0,1% = 11.800 dinars.**{**TC "11.800.000 x 0,1% = 11.800 dinars."**}**

Conséquence sur le régime de TCL{TC "Conséquence sur le régime de TCL"}

Aux termes des dispositions combinées du § 2 de l'article 37 et du § 2 de l'article 38 du code de la fiscalité locale, la TCL est calculée pour les entreprises qui enregistrent une perte et qui sont, en conséquence, soumises au minimum d'impôt sur le revenu des personnes physiques au taux de 25% de l'impôt dû sans qu'elle ne puisse être inférieure à la taxe sur les immeubles bâtis due au titre des immeubles exploités dans le cadre de l'activité.**{**TC "Aux termes des dispositions combinées du § 2 de l'article 37 et du § 2 de l'article 38 du code de la fiscalité locale, la TCL est calculée pour les entreprises qui enregistrent une perte et qui sont, en conséquence, soumises au minimum d'impôt sur le revenu des personnes physiques au taux de 25% de l'impôt dû sans qu'elle ne puisse être inférieure à la taxe sur les immeubles bâtis due au titre des immeubles exploités dans le cadre de l'activité."**}**

Ainsi, si nous reprenons notre exemple ci-dessus, la TCL qui était de 250 dinars, soit 25% de 1.000 dinars, est devenue, à partir du 1er janvier 2006, de 25% de l'impôt minimal soit 11.800 x 25% = 2.950 dinars.**{**TC "Ainsi, si nous reprenons notre exemple ci-dessus, la TCL qui était de 250 dinars, soit 25% de 1.000 dinars, est devenue, à partir du 1er janvier 2006, de 25% de l'impôt minimal soit 11.800 x 25% = 2.950 dinars."**}**

Sous-section 4. Délais impartis pour le dépôt de la déclaration annuelle des revenus des personnes physiques {TC "Sous-section 4. Délais impartis pour le dépôt de la déclaration annuelle des revenus des personnes physiques "}

Les délais impartis pour le dépôt de la déclaration annuelle diffère selon qu'il s'agit d'un contribuable ayant une seule catégorie de revenus, selon que son exercice (dans le cas du régime réel) est arrêté au 31 décembre ou à une autre date ou d'un contribuable ayant plusieurs catégories de revenus ou encore d'une personne n'ayant aucun revenu.

§ 1. Délais applicables aux contribuables ayant une seule catégorie de revenu{TC "§ 1. Délais applicables aux contribuables ayant une seule catégorie de revenu"}

• Jusqu'au **25 février** pour les personnes qui ne réalisent que des revenus de capitaux mobiliers, des revenus fonciers et des revenus de source étrangère et de plus-value sur cession des actions et parts sociales. Ces trois catégories de revenus sont considérées pour l'application des délais de déclaration comme une seule catégorie ;

• Jusqu'au **25 avril** pour les commerçants ;

• Jusqu'au **25 mai** pour les prestataires de services et les personnes qui exercent une activité industrielle ou une profession non commerciale ainsi que les personnes qui exercent plusieurs activités ou qui réalisent plus d'une seule activité et qui ne sont pas expressément soumises à une autre date ;

• Jusqu'au **25 juillet** pour les personnes qui exercent une activité artisanale y compris lorsqu'elles réalisent en sus des revenus provenant de l'exercice de leur activité artisanale, des revenus de capitaux mobiliers et/ou des revenus fonciers et/ou des revenus de source étrangère et/ou de plus-value sur cession des actions et parts sociales ;

• Jusqu'au **25 août** pour les personnes qui réalisent des bénéfices d'exploitation agricole ou de pêche y compris lorsqu'elles réalisent en sus de leurs revenus agricoles ou de pêche, des revenus des capitaux mobiliers et/ou des revenus fonciers et/ou des revenus de source étrangère et/ou de plus-value sur cession des actions et parts sociales et/ou des revenus d'une activité artisanale ;

• Jusqu'au **5 décembre** pour les salariés et les bénéficiaires de pensions ou de rentes viagères y compris lorsqu'elles réalisent en sus de leurs salaires, pensions ou rentes viagères, des revenus de capitaux mobiliers et/ou des revenus fonciers et/ou des revenus de source étrangère et/ou de plus-value sur cession des actions et parts sociales et/ou des bénéfices des exploitations agricoles ou de pêche.

Contribuables dont l'exercice comptable est arrêté à une date autre que le 31 décembre

Pour les contribuables soumis selon un régime réel qui clôturent leur exercice à une date autre que le 31 décembre, la déclaration doit être déposée jusqu'au 25ème jour du 3ème mois qui suit la date de clôture de l'exercice.

§ 2. Délai applicable aux contribuables cumulant plusieurs catégories de revenus ou exerçant plusieurs activités{TC "§ 2. Délai applicable aux contribuables cumulant plusieurs catégories de revenus ou exerçant plusieurs activités"}

Lorsqu'un contribuable cumule plusieurs catégories de revenus ou exerce plusieurs activités, sa déclaration annuelle des revenus regroupant l'ensemble des revenus doit être déposée jusqu'au 25 mai si l'une des activités relève du commerce, de l'industrie, des prestations de service ou des bénéfices des professions non commerciales.

Il en est de même des personnes qui cumulent une activité artisanale et une activité salariée.

§ 3. Personnes qui ne réalisent aucun revenu{TC "§ 3. Personnes qui ne réalisent aucun revenu"}

Lorsqu'elle relève d'une catégorie de revenus, toute personne qui ne réalise aucun revenu imposable doit déposer sa déclaration dans le délai prévu pour la catégorie de revenus de laquelle elle relève (personne déficitaire).

En revanche, les personnes sans activité et sans profession ne sont pas soumises à un délai déterminé de dépôt de déclaration. Elles peuvent, par conséquent, déposer leur déclaration sans pénalité à n'importe quelle date de l'année (BODI, Texte DGI n° 94/02, Note commune n° 1, page 13).

Sous-section 5. Lieu de dépôt de la déclaration annuelle des revenus {TC "Sous-section 5. Lieu de dépôt de la déclaration annuelle des revenus "}

Le lieu d'imposition est apprécié au 1er janvier de l'année qui suit l'année au titre de laquelle les revenus sont réalisés.

Pour les personnes soumises à l'impôt sur le revenu, le lieu d'imposition est réputé être :

- celui de leur établissement principal pour les personnes physiques exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale ou une profession non commerciale dans le cadre d'un ou plusieurs établissements sis en Tunisie ;

- au lieu du domicile principal pour les personnes physiques réalisant des revenus ou bénéfices provenant exclusivement d'autres sources ou provenant de l'étranger. A défaut de domicile en Tunisie, l'impôt doit être établi et déclaré au lieu de la source principale des revenus et bénéfices.

Les contribuables exerçant leurs activités professionnelles dans plusieurs établissements doivent joindre à leurs déclarations fiscales des renseignements détaillés sur l'activité de chacun de leurs établissements, et ce selon un modèle fourni par l'Administration.